رقم الترتيب: ....
رقم التسلسل: ....

جامعة قاصدي مرباح بورقلة

كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية

قسم العلوم الاقتصادية

مذكرة:

مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية

فرع: دراسات اقتصادية

من إعداد الطالب : محمد الخطيب نمر

الموضوع:

اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار

دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة (SODIMMA . PH)

نوقشت علنا بتاريخ: 19 مارس 2006

أمام لجنة المناقشة المكونة من:

- أ.د. علـي رحـال	أسـتاذ التعليـم العـالي	جـامعة باتنة	رئيسـا
- أ.د. ناصر دادي عدون	أسـتاذ التعليـم العـالي	المدرسة العليا للتجارة - الجزائر-	مقـررا
- د. محمـد بـراق	أسـتاذ محـاضر	المدرسة العليا للتجارة - الجزائر-	عضـوا
- د. مسعود صديقـي	أستاذ مساعد مكلف بالدروس	جـامعة ورقلـة	عضـوا

قالوا سبحانك لا علم لنا إلا ما علمتنا إنك أنت العليم الحكيم

الآية: [illegible] من سورة البقرة

الإهداء

أهدي ثمرة صبري وجهدي إلى روح أمي الغالية رحمها الله التي دفعتني بتشجيعها ومساعدتها خلال هذا البحث، كما دفعني الوفاء لرغبتها وأمنيتها إلى إتمامه، وأرجوا من كل قارئ لهذا البحث أن يسأل لها من الله الرحمة والمغفرة، وأن يرفقها بعباده الصالحين، ويجعلها من ورثة جنة النعيم،

كما أهديها إلى روح أم أمي وأم أبي اللتان وافتهما المنية خلال إنجازي لهذا البحث رحمهما الله برحمته الواسعة.

إلى من علمني أن الحياة تؤخذ ولا تعطى أبي العزيز بارك الله في عمره،

وإلى زهرة حياتي في الدنيا إخوتي وأخواتي الأعزاء

وإلى الأعمام والأخوال

وإلى أخي وزوجته

وإلى جميع الأصدقاء كما أخص بالذكر

بشير، عبد الوهاب،عبد الرؤوف ، طارق ، رضوان ، بومعقل، معمري، فريد ، فيصل، فاتح، معراجي نبيل، دشاش، باديس وبكار . . . وإلى كل زملائي في الدراسة

وإلى كل من علمني حرفا ولقنني علما نافعا، أساتذتي ومعلمي الأفاضل،

وإلى كل طالب علم جاد

إلى كل من مد لي يد المساعدة من قريب أو بعيد

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي

النمر محمد الخطيب

كلمة شكر

أحمد الله عز وجل القائل ﴿ وما توفيقي إلا بالله ﴾ وأشكره على توفيقه لي من أجل إتمام هذه العمل .

كما اتقدم بالشكر الجزيل والإخلاص إلى الأستاذ المشرف الدكتور : **ناصر دادي عدون** على قبوله بالإشراف على هذه المذكرة ولما بذله من مجهودات ونصائح وتوصيات في سبيل إنجاز هذه العمل .

كما اتقدم بالشكر إلى السادة : **بشكي محمد الأمين بن ختو الطاهر وبشكي حمزة، وبن عباس الهاشمي، وخمقاني محمد حسان، وعبد المجيد بومادة والطالب يوسف** على كل المجهودات التي بذلوها معي من أجل إتمام هذ العمل المتواضع .

وكما لا أنسى الأساتذة **بن مالك محمد حسان، بن بلغيث مداني، صديقي مسعود ، عزاوي عمر، عبان عبد الرحمان، بن ساسي محمود ، ضيف فريد ، قريشي الجموعي** ...

كما أشكر كل من ساعدني من قريب أو من بعيد على إنجاز العمل المتواضع .

النمر محمد الخطيب

العنـ ـوان	الصفحة

الفصل الثاني: عرض طرق المحاسبة التحليلية

الفصل الثالث : دراسة سياسة التسعير ودور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات

المقدمــة العــامــة

1.طرح إشكالية البحث.

عرف الإقتصاد الجزائري تحولات هامة منذ الاستقلال إلى يومنا هذا؛ ومرت المؤسسات في إطار هذه التحولات بمراحل عديدة وبسياسات متنوعة، حيث كانت بدايتها في منتصف الستينات، أين انتهجت الجزائر استراتيجية تنموية شاملة، بقصد القضاء على التخلف الإقتصادي والإجتماعي الذي ورثته عن الإستعمار الفرنسي، واعتمدت هذه الإستراتيجية على الصناعات المصنعة واتخذت التخطيط المركزي كوسيلة لتجسيد أهداف الاستراتيجية المتبعة .

وقد تطلب تحقيق هذه الإستراتيجية استثمارات ضخمة تقدر بـ 45% من الناتج الداخلي الخام آنذاك، خصصت لبناء المنشئات الصناعية واقتناء التجهيزات الضرورية وإقامة صناعات متنوعة (حديدية ميكانيكية، إلكترونية، كيميائية، بتروكيمائية، بترولية ...).[1]

فانطلاقا من مخططات التنمية المتعاقبة منذ سنة 1967 أين استكملت شروط الانطلاقة في تنفيذ سياسة التنمية المذكورة، كانت كل مؤسسة من المؤسسات العمومية تحتكر قطاعا معينا، وعلى الرغم من النمو الاقتصادي المحقق من جراء هذه السياسة والذي يقدر بـ: 8% سنويا،[2] إلا أن هذه الأخيرة لم تؤد إلى الأغراض والنتائج المطلوبة إذ أفرزت مشاكل أعاقت نمو الاقتصاد الوطني وأخلت بتوازنه، فتمت إعادة هيكلة هذه المؤسسات ضمن عملية الإصلاح الخاصة بمخطط التنمية من سنة 1980 إلى سنة 1984 وذلك بالتقليص من حجمها وإعطائها طابع مؤسسات صغيرة ومتخصصة على ما كانت عليه سابقا.

ورغم ذلك بقي الاقتصاد الجزائري يعاني من نفس المشاكل تقريبا، والسبب في ذلك يعود إلى طبيعة النهج الاشتراكي الذي تبنته البلاد آنذاك والذي يقيد نشاط المؤسسات في إطار مبادئه التي أفرزت:

- اهتمام المؤسسات بالهدف الاجتماعي وإهمالها الربح والمنافسة؛
- عدم قدرة مسيري المؤسسات اتخاذ قرارات مستقلة نابعة عن إرادتم لكون أن القرارات كانت مركزية وتأتي من وصايتها المتمثلة في الوزارات أو الجماعات المحلية التابعة لها.

وللخروج من هذه الصعوبات طبقت سياسة استقلالية المؤسسات عام 1988 أين تم الفصل بين الملكية والتسيير عن طريق صناديق المساهمة التي قامت بمهمة مالك المؤسسات نيابة عن الدولة، وسنة بعد ذلك أي في سنة 1989 بدأت إجراءات الدخول في اقتصاد السوق من خلال رسالة النية التي أرسلتها الحكومة إلى صندوق النقد الدولي ضمن محاولة القيام بتعديل أو إصلاح اقتصادي اختياري بدف تفادي إجراءاته الشرطية، إلا أن هذه الإصلاحات لم تأت بعلاج ينعش الاقتصاد الوطني ويضعه في سكة النمو من جديد. وفي بداية التسعينيات ازداد الوضع الجزائري تأزما ودق ناقوس الخطر حيث كانت كل المعطيات والمؤشرات تثبت ذلك، وما زاد

[1] اسماعيل عرباجي، **اقتصاد المؤسسة**، الطبعة الثانية، دار النشر، الجزائر، بدون سنة نشر، ص19.

[2] Temmare, M. Hamid: **Stratégie De Développement Indépendant, Le Cas De l'Algérie: Un Bilan**, OPU, Alger 1983, P 31.

الطين بلة هو عدم الاستقرار السياسي والأمني وانخفاض أسعار المحروقات التي تعتمد عليها الجزائر في تمويل اقتصادها، وهذا ما أجبرها اللجوء إلى المؤسسات المالية وصندوق النقد الدولي مرة أخرى سنة 1994 بهدف تحريك عجلة الاقتصاد وهذا في إطار ما يسمى ببرنامج التصحيح الهيكلي الذي بدأ سنة 1995.

وبشروع انتقال الاقتصاد الوطني من النظام الموجه إلى النظام الحر كما سبق ذكره، أصبح من الضروري على الاقتصاد الوطني إعادة النظر في مؤسساته الاقتصادية، حيث تعتبر هذه الاخيرة بمثابة الركيزة والدعامة الأساسية للاقتصاد، وهذا من خلال محاولة تكييفها وفقا للمتغيرات الحديثة والتحكم في تسييرها الداخلي والتكيف مع محيطها الخارجي، بغية تأهيلها لتستجيب لمتطلبات المناخ الاقتصادي الجديد الذي يفرضه اقتصاد السوق.

وهذا الأخير يجعل المؤسسة تتخذ طابعا أكثر ديناميكية تتمثل في خلق الثروة وتحقيق الربح بهدف ضمان الاستمرار والبقاء في ظل المنافسة الشديدة، وهذا على عكس ما كان سائدا بشكل كبير طوال فترة الاقتصاد المخطط الذي يعتمد في سياساته على إعطاء المؤسسة طابعا اجتماعيا، ويجعل دورها مقتصرا على توفير المواد الضرورية وتوزيعها وخلق مناصب شغل وانتهاج سياسة تسعيرية وفق النمط الاداري.

ومن أجل تحقيق ذلك التغيير لابد من الاعتماد على طرق تسييرية حديثة، بهدف الحصول على المعلومات والبيانات الهامة والكافية عن كل ما يحدث بداخل المؤسسة أو في محيطها وذلك من أجل اتخاذ القرارات المناسبة، وفي الوقت والمكان المناسبين، التي تسمح ببقائها ومنافسة نظيراتها من المؤسسات المحلية والشركات العالمية الأخرى.

ومن بين أهم هذه الطرق التسييرية إذ نجد تقنية المحاسبة التحليلية والتي تكمن أهميتها في سد النقص الحاصل في المحاسبة العامة، لأن هذه الأخيرة (المحاسبة العامة) أصبحت عاجزة عن إمداد المؤسسات بالبيانات التحليلية وخاصة في ظل نمو حجم المؤسسات وكبرها، وتعقد أنواع الأعباء والمصاريف المرتبطة بنشاط المؤسسة بغض النظر عن حجمها،نتيجة لتطور الأساليب ووسائل الانتاج وظروف المنافسة...الخ.

وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة تقنية لنظام مراقبة التسيير، وهي كذلك من أهم الوسائل التي تستخدم لتحسين فعالية ونجاعة المؤسسة. كما تستخدم هذه التقنية حسب طبيعة المشكلة المراد تحليلها ومراقبتها، واتخاذ مجموعة الاجراءات، والطرق والتقنيات لزيادة فعالية التحكم، إذ تسمح بدارسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة.

ونجد طريقة الأقسام المتجانسة بين أهم الطرق وأساسها في المحاسبة التحليلية التي تفيد المؤسسة في تحليل وتحميل نوع من الأعباء (غير المباشرة) على المنتجات بهدف حساب سعر التكلفة ومن هناك تحديد أسعار بيعها، علما أن قرار السعر هذا يعتبر من أهم القرارات الاستراتيجية بالنسبة للمؤسسة. وذلك لدوره المؤثر على ربحية المؤسسة مقارنة إلى ظروف السوق والسعر فيه، وبالتالي بقاءها واستمرارها في ظل الانفتاح الاقتصادي، ومهما كانت الطريقة المنتهجة في تحديد السعر الذي بدوره يغطي التكلفة ويحقق هامشا ربحيا في

المدى القصير أو الطويل، لهذا فمن الضروري التحديد الدقيق لهذه التكلفة وذلك من أجل تحميل كل منتوج بقسطه العادل ضمن عائلة المنتوجات، حتى لا يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة، أي يجب محاولة الوصول إلى أن يكون « سعر التكلفة يعكس حقيقة ما كلفه منتج ما دون زيادة أو نقصان».

كما توفر لنا الطريقة المتجانسة الحصول على بيانات تفصيلية على كل قسم من أقسام المؤسسة أو بالأحرى كل وظيفة من وظائفها، وبالتالي هذا التقسيم يفيد في تتبع المسؤولية وتحديد أماكن الخلل خلال العملية الانتاجية.

ومنه يمكن اعتبار طريقة الأقسام المتجانسة من أهم الطرق المستعملة في المحاسبة التحليلية لتحليل التكاليف، وبالتالي يمكن اعتبارها نظاما معلوماتي يزود المؤسسة بمعلومات هامة تسمح لها باتخاذ قرارات علمية وصائبة في التسيير.

وفي الحقيقة أن حساب سعر التكلفة وتحديد التكلفة النهائية بواسطة طريقة الأقسام المتجانسة عملية صعبة نظرا لصعوبة تتبع تطور التكاليف داخل الأقسام، وكثرة الحسابات خاصة إذا كنا في أمس الحاجة لمعرفة سعر التكلفة لاتخاذ القرارات وبالأخص قرار تحديد سعر البيع، ومع تعقد عملية الإنتاج والتوزيع وظهور بعض النقص في هذه الطريقة، كان الإتجاه إلى تطويرها والحصول على طريقة (ABC).

وعلى ما تم استعراضه يمكن صياغة الإشكالية التالية:

هل يمكن اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة كواحدة من طرق المحاسبة التحليلية في تحليل الاعباء لتوجيه السياسة السعرية في المؤسسة الجزائرية؟.

لمعالجة هذه الاشكالية والعمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذا الموضوع قمنا بتقسيمها في شكل أسئلة فرعية.

- هل هناك حاجة للمؤسسة لطريقة الأقسام المتجانسة بصفة خاصة والمحاسبة التحليلية بصفة عامة؟
- ما هي الخطوات الواجب اتباعها من أجل حساب سعر التكلفة ؟
- ما المقصود بتحديد السعر وما هو دور المحاسبة التحليلية في ذلك ؟
- كيف يتم تحديد سعر التكلفة ومن ثم سعر المبيعات لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بورقلة، وهل يمكن تطبيق المحاسبة التحليلية في ذلك؟

للإجابة على هذه التساؤلات ومن الاطلاع الأول على الموضوع يمكن تقديم الفرضيات التالية:

2. فرضيات البحث.

لمعالجة إشكالية البحث فإننا نعتمد ابتداءا الفرضيات التالية:

- إن المؤسسة الإقتصادية في حاجة ماسة إلى إستخدام طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية في ظل الإنفتاح نحو إقتصاد السوق وتحديات العولمة؛
- تعد المحاسبة التحليلية الأداة الكاشفة للوضعيات التفصيلية للمؤسسة الاقتصادية لما توفره من طرق وتقنيات تحليلية، وإمكانية اعتمادها على معايير تقنية ومحاسبية وهذا ما يؤهلها إلى أن تكون أداة رقابية لمختلف العناصر المكونة للمؤسسة؛
- إن نجاح طرق المحاسبة التحليلية بصفة عامة وطريقة الأقسام المتجانسة بصفة خاصة في اتخاذ قرار التسعير في المؤسسة مرتبط بالسوق وظروفه من جهة, وبالشروط الداخلية لنشاط المؤسسة من خلال تحديد سعر التكلفة من جهة أخرى؛
- تعتبر طريقة حساب سعر التكلفة والتسعير عند مؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي تقريبية، وعلى أساس الخبرة وتبتعد عن الأسس النظرية والمحاسبية، في حين يمكن تطبيق هذه الأسس في التسعير إن عرفت كيف تستفيد منها.

3. مبررات اختيار الموضوع.

من بين أهم المبررات التي كانت أساسا لاختيارنا لهذا الموضوع ما يلي :

- غياب هذا النوع من المحاسبة (المحاسبة التحليلية) في أغلب المؤسسات الوطنية؛
- محاولة إظهار ضرورة اللجوء إلى هذه التقنية وذلك من خلال إيضاح مدى أهميتها في توفير المعلومات والبيانات الهامة واللازمة في اتخاذ القرارات التسييرية، التي تعتبر المؤسسة بحاجة إليها من أجل ضمان البقاء والاستمرار في ظل التطورات والتحديات الاقتصادية الحالية؛
- قابلية الموضوع للبحث وذلك نظرا لأهميته؛
- الرغبة والميول الشخصي في البحث في هذا الموضوع لأنه يندرج ضمن التخصص؛
- فتح الآفاق المستقبلية لمن أراد مواصلة البحث في هذا الموضوع؛
- محاولة إثراء المكتبة الجامعية.

4. أهداف البحث.

بالإضافة للإجابة على التساؤل الأساسي في إشكالية البحث، واختبار صحة الفرضيات المتبناة؛ فإن هذه الدراسة تدف إلى:

- محاولة الإجابة على التساؤلات المطروحة والتأكد من الفرضيات المقدمة؛
- محاولة إبراز أهمية المحاسبة التحليلية في المؤسسة الجزائرية؛
- تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة على المؤسسة بدف تحديد سعر التكلفة وسعر البيع من خلال استعمال التسعير بواسطة هذه التقنية؛
- محاولة التعريف بسياسات التسعير في المؤسسة وتبين مدى اعتمادها على مخرجات نظام المحاسبة التحليلية.

5. أهمية الموضوع.

أما عن الأهمية التي يكتسيها هذا البحث فتتمثل في:

- المحاسبة التحليلية تعتبر في وقتنا الحالي ضرورية ومهمة في تحسين أداء المؤسسة وتسهيل عمل المسيرين؛
- محاولة تكييف المحاسبة التحليلية مع كل مؤسسة حسب اختيار العناصر التي يجب تحليلها وتفاصيل التحاليل، وتجمعات الأعباء والمنتجات، خاصة التي تسمح بحساب التكاليف والنتائج، هذا بالأخذ بعين الاعتبار تنظيم طبيعة نشاط المؤسسة بتوفير أداة فعالة للتسيير.

تمكن المحاسبة التحليلية من مساعدة كل من له سلطة اتخاذ القرار على تقييم وتحليل الموارد الاقتصادية مقارنة بالأهداف التي يرجو بلوغها.

6. المنهج المتبع.

وللإجابة على إشكالية البحث وإثبات صحة الفرضيات أو عدم صحتها، اعتمدنا المنهج **الوصفي التحليلي** عبر كامل فصول الجانب النظري وذلك بدف الفهم والتعمق في العناصر المكونة للموضوع، حيث تطرقنا في هذا الجانب إلى محاولة إظهار أهمية المحاسبة التحليلية وأهدافها وأهم الطرق الموجودة فيها، وبعدها فصلنا في منهجية العمل بطريقة الأقسام المتجانسة وأخيرا تطرقنا إلى مفهوم السعر وأهم الطرق المتبعة في تحديده ومحاولة ربطه بمخرجات نظام المحاسبة التحليلية، وقد استعملنا منهج **دراسة الحالة** فيما يتعلق بالجزء المتعلق بدراسة حالة وذلك من خلال محاولتنا إسقاط الدراسة النظرية لطريقة الأقسام المتجانسة على **مؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة (SODIMMA.PH)** وذلك بعدما تطرقنا إلى أهم الاصلاحات

التي مرت با المؤسسة الاقتصادية بصفة عامة و**مؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي والري الصغير** بصفة خاصة من إعادة هيكلة وخوصصة...الخ.

7. حدود البحث ونطاقه .

يتناول هذا البحث المحاسبة التحليلية بشكل عام وأهميتها في تحسين أداء المؤسسات، والحصول على المعلومات التفصيلية في ظل المستجدات الحديثة من أجل ضمان البقاء والاستمرار.

وكان ذلك من خلال التعريف بالمحاسبة التحليلية وأهدافها ثم استعراض أهم الأنظمة والطرق المستخدمة في تحليل الأعباء وتحديد أسعار التكلفة، وبعدها ركزنا على إحدى هذه الطرق (طريقة الأقسام المتجانسة) وذلك من خلال إيضاح منهجية عملها ثم أخيرا تطرقنا إلى مفهوم السعر وحاولنا ربطه بمخرجات نظام المحاسبة التحليلية.

وفي دراسة الحالة حاولنا تصميم نظام للمحاسبة التحليلية بطريقة الأقسام المتجانسة على **مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة (SODIMMA. PH)** وذلك باعتبارها واحدة من جل المؤسسات العمومية التي تفتقر لهذه التقنية وكان هذا بدف تحديد سعر التكلفة ومن هناك سعر البيع.

8. الدراسات السابقة في الموضوع.

من خلال إعدادنا لهذا الموضوع، سجلنا تواجد بعض الدراسات السابقة التي تتعلق بالمحاسبة التحليلية أو نظام المعلومات المحاسبي التي تم إعدادهم في إطار إعداد رسائل التخرج سواء الليسانس أو الماجستير، وعلى ضوء إطلاعنا على بعضها تم تسجيل الملاحظات التالية:

- هناك اهتمام متزايد بذا الموضوع؛
- أن كل الدراسات السابقة المطلع عليها تنطلق من أن المؤسسة تطبق التقنية وبالتالي تقتصر الدراسة على جانب " **دراسة تقييم" أو "محاولة تفعيل"**؛
- كما لاحظنا أن معظم الدراسات تؤخذ بشكل نظري بحث، وذلك من خلال ربطها بالقرار أو غيرها من الاستخدامات.

فلم نجد دراسة تقوم بتصميم نظام للمحاسبة التحليلية باعتمادها على إحدى الطرق (طريقة الأقسام المتجانسة) مثلا انطلاقا من مؤسسة لا تعتمد على نظام المحاسبة التحليلية في تسييرها.

*** رسائل ماجيستير:**

- نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية وعلاقته باتخاذ القرار ومراقبة التسيير: (موالي جمال) رسالة ماجسيتير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2000-2001.

حيث تناول الباحث مشكلة تطبيق وتحليل تقنية المحاسبة التحليلية وعلاقتها باتخاذ القرار ومراقبة التسيير بصفة عقلانية في المؤسسة الجزائرية.

- المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الانتاج: (طوايبية أحمد) رسالة ماجيستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2002-2003.

حيث تناول الباحث مكانة ودور المحاسبة التحليلية ضمن الأدوات الأخرى المستخدمة للتخطيط ومراقبة الانتاج على أساس أنا تشكل نظام معلومات متكامل.

- المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات، دراسة ميدانية عن مؤسسة الحليب والجبن ببودواو: (بوكساني رشيد)، رسالة ماجيستير غير منشورة المدرسة العليا للتجارة الجزائر، 1998-1999.

حيث تناول الباحث إلى كيف يمكن استخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الجزائرية بصفة عامة.

- نظام محاسبة التسير وفعاليته في تقليص التكاليف، دراسة حالة الشركة الوطنية للتنبغ والكبريت: (بن ربيع حنيفة)، رسالة ماجيستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002-2003.

حيث تناول الباحث إلى كيف يمكن تفعيل نظام محاسبة التسيير حتى يكون قادر على توفير المعلومات الضرورية والملائمة لاتخاذ القرارات الصحيحة لتقليص التكاليف.

- فعالية نظام المعلومات المحاسبية في التسيير واتخاذ القرار، دراسة حالة مؤسسة MAG-MOS وحدة ورقلة: (مداني بن بلغيث) رسالة ماجيستير غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر مارس 1998.

حيث تناول الباحث إلى مدى تفعيل نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة الجزائرية، ليستجيب إلى متطلبات الإطار الجديد للتسيير، وما هي الشروط الكفيلة بإنجاحه لتصبح المعلومة المحاسبية ملائمة Pertinente وذات مصداقية fiable، ونافعة لاتخاذ القرار.

-دور نظام المعلومات المحاسبي في اتخاذ القرارات الانتاجية، حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية للأنسجة الصناعية -تيندال- بالمسيلة:(حسين بلعجوز)، رسالة الماجيستير غير منشورة، المدرسة العليا للتجارة – الجزائر- 2002.

حيث تناول الباحث إلى كيف يمكن لنظام المعلومات المحاسبي أن يخدم الإدارة بكفاءة وفعالية في عملية اتخاذ القرارات الانتاجية في المؤسسة الاقتصادية عموما.

- التسويق في ظل معطيات السوق من خلال دراسة السعر، حالة مؤسسة صيدال: (عبد الرزاق لعربوي) رسالة ماجيستير غير منشورة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 1998.

حيث تناول الباحث إلى ما هو السعر الذي ستقدم به المؤسسة إنتاجها للسوق وكيف تعامل معه باعتباره عنصر للمزيج التسويقي لكي تحقق أهدافها في ظل معطيات السوق وكذا في ظل حدود وحالة المؤسسة التي تقوم بذلك.

إشكالية تقييم المؤسسات في **ظل الاصلاحات الاقتصادية** في **الجزائر: (سويسي الهواري)،** رسالة الماجيستير غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1993.

حيث تناول الباحث في رسالته الخوصصة والسوق المالية في سياق التحولات الاقتصادية كإعادة الهيكلة جديدة كما تطرق إلى مصادر معلومات عملية التقييم والوثائق اللازمة لها.

9. أقسام البحث.

بناء على المعطيات المتاحة رأينا أن تكون خطة البحث مكونة من أربعة (04) فصول على النحو التالي:

الفصل الأول: سنحاول الإلمام فيه بكل عناصر المحاسبة التحليلية وذلك من خلال تعريفها وكذا التعرف على أهدافها وعلاقتها بالمحاسبة العامة وتبيان عناصر التكاليف وكذا طريقة الأقسام المتجانسة وذلك من خلال تحليل وترتيب الأعباء مع تحديد كيفية توزيعها وتصنيفها وتحميلها وسنتطرق فيه أيضا إلى تحديد أنواع المخزونات وتقييمها إلى جانب أهميتها في التسيير.

الفصل الثاني:سنتطرق فيه إلى الطرق المختلفة للمحاسبة التحليلية المستخدمة في حساب التكاليف (التكلفة المتغيرة التحميل العقلاني، التكلفة المعيارية، التكلفة المستندة إلى النشاطABC) وذلك من خلال استعراض المبادئ والأسس والمزايا والعيوب لكل واحدة من هذه الطرق.

الفصل الثالث: من خلال هذا الفصل سنحاول إبراز أهمية مخرجات نظام معلومات المحاسبة التحليلية في اتخاذ أحد أهم القرارات بالمؤسسة وهو قرار التسعير الذي سنتطرق فيه إلى مجموعة من المفاهيم الأساسية المتعلقة به كأهميته، مراحل تكوينه وأهدافه المختلفة، واستراتيجياته المتبعة، بالاضافة إلى طرق تحديده والتي بتنوعها لا تستغنى عن المعلومة المحاسبية الخاصة بالتكاليف.

الفصل الرابع: وهو الفصل التطبيقي الذي سنعرض فيه دراسة ميدانية لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بورقلة، حيث تناولنا فيه نظرة تمهيدية موجزة عن أهم الإصلاحات التي مست المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وكيفية تأهيلها، ثم تطرقنا في تقديم المؤسسة والذي يتضمن لمحة تاريخية ونوعية النشاط الذي تقوم به ثم انتقلنا إلى الطريقة التي تعتمدها لتحليل وحساب التكاليف وللوصول بعدها إلى معرفة كيفية اتخاذ قرار تحديد أسعار بيع منتجاتنا.

وانطلاقا من النقائص التي تنطوي عليها هذه النقطة الأخيرة بالذات، حاولنا اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في دراسة وتحليل التكاليف محاولين تكييف هذه الطريقة مع واقع المؤسسة.

الفصل الأول:

المحاسبة التحليلية وطريقة الأقسام المتجانسة

مقدمة الفصل الأول:

إن التسيير الإقتصادي والمالي الجيد، يفرض على المؤسسة دراسة المحيط الاقتصادي، ومعرفة التقدم التكنولوجي، فقد ترتب على هذا التقدم تحديد أهداف جديدة للمحاسبة التحليلية تختلف اختلافا واضحا مع الأهداف التقليدية للمحاسبة العامة، إذ تعتبر المحاسبة التحليلية فرعا من فروع علوم التسيير، ومرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي، حيث تكمن مهمتها في تجميع وتحليل التكاليف لتوجيه التسيير في المؤسسة الاقتصادية.

ولقد أُعِدّ هذا الفصل ليوضح طريقة تحليل هامة في المحاسبة التحليلية لحساب التكاليف وسعر التكلفة في المؤسسة الاقتصادية وهي طريقة الأقسام المتجانسة وذلك من خلال ثلاثة مباحث:

حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى الإلمام بكل عناصر المحاسبة التحليلية وذلك من خلال تعريفها وكذلك التعرف على أهدافها وعلاقتها بالمحاسبة العامة وأخيرا تبيان عناصر وتصنيفات التكاليف.

وتطرقنا في المبحث الثاني إلى عرض طريقة الأقسام المتجانسة، التي تعتبر من بين الطرق الأولى المعتمد عليها في حساب التكاليف وسعر التكلفة، فحسب هذه الأخيرة يكون التحميل سهلا، بحيث يجب في البداية التفرقة بين مختلف الوظائف والأقسام التي تتكون منها المؤسسة، أي الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة، بحيث يتم معالجة هذه الأخيرة في الأقسام قبل تحميلها على المنتجات.

وتجدر الإشارة أن الغرض المنتظر من وراء تطبيق هذه الطريقة وغيرها من الطرق هو تحقيق هدفين أساسين هما: حساب سعر التكلفة للمنتوجات، وانتاج المعلومة المحاسبية ذات الاهمية الكبرى في مراقبة الوحدات الموجودة في المؤسسة.

أما من خلال المبحث الثالث تطرقنا إلى موضوع محاسبة المخزونات.

إذ تعتبر وظيفة التخزين وظيفة مكملة رغم أنا مرتبطة بمصالح ووظائف أخرى كالإنتاج، البيع، غير أنا تكتسي أهمية خاصة نظرا لإرتباطها بجوانب متعددة، حيث أن حساب الأعباء والتكاليف التي تدخل في حساب سعر التكلفة للمنتوجات يجب أن يمر بعملية ترتيب ومراقبة المخزونات التي تدخل في تكوين المنتوجات وعملية الترتيب والمراقبة والمتابعة، هذه تكون بتسجيل كل حركة المخزونات بالقيمة وبالكمية بشكل يسمح بحساب الجزء الذي يحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة، ونظرا لوجود مخزونات تستعمل في الانتاج وأخرى في البيع فيجب حساب تكلفة هذه المخزونات سواء عند خروجها أو دخولها، وهذا يتطلب متابعة مستمرة بطرق متعددة.

وسوف نتناول في هذا الفصل المباحث التالية:

- المبحث الأول: المحاسبة التحليلية وموضوع تكاليف المؤسسة؛
- المبحث الثاني: طريقة الأقسام المتجانسة؛
- المبحث الثالث: تقييم المخزون وأهميته في حساب سعر التكلفة.

المبحث الأول: المحاسبة التحليلية وموضوع تكاليف المؤسسة:

شهدت أوروبا خلال القرن السابع عشر للميلاد نهضة صناعية عظيمة، رافق هذه النهضة ظهور شركات صناعية ضخمة، واشتدت المنافسة فيما بينها وتعقدت معها عملياتها الحسابية.[1]

فسعت هذه الشركات جاهدة بتطوير تقنياتها المحاسبية، أو على الأقل إيجاد وسيلة محاسبية تتناسب مع ضخامتها أو تكنولوجيتها، وهذا حتى يتسنى لها استغلال مواردها استغلالا أمثل، واتخاذ قراراتها الإستراتيجية بصورة دقيقة، لتتمكن بذلك من وضع مناهج عملها بشكل يكون صحيح، وفق أسس سليمة وخطط واضحة، وتضمن بالتالي نجاحها وبقائها المستمر في مواجهة مثيلاتها.

وتحقيق هذا المسعى لا يكون إلا باستحداث تقنية جديدة تلبي احتياجات هذه المؤسسات وتوفي بأغراضها، فكان بذلك ظهور المحاسبة التحليلية؛ بحيث تستخدم هذه الأخيرة في تحليل النتائج الإجمالية لمختلف المنتجات عبر مختلف الأقسام (المراكز)، ومدى تأثيرها على المردودية بصفة سلبية أو إيجابية بقصد تحديد نقاط القوة والضعف داخل العملية الإنتاجية، وذلك بهدف اتخاذ قرارات صائبة.

المطلب الأول: مفهوم وأهداف المحاسبة التحليلية:

1. نشأة المحاسبة التحليلية وتطورها:

لقد ظهرت المحاسبة كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية والإقتصادية والقانونية المؤثرة على الذمة المالية لفرد أو لمؤسسة، وقد اتخذت عدة أنظمة منذ القديم (منذ عهد بابل)، إذ كانت تعتمد أساسا على القيد الوحيد في المحاسبة العامة، وتطورت هذه الأخيرة إلى أن ظهر القيد المزدوج في أواخر القرن الخامس عشر وبالتحديد سنة 1494 على يد الإيطالي «ليك باسيولي» (رياضي) في كتابه SUMMA DE ARITHMETICA الذي نشر في هذه السنة في البندقية بإيطاليا. ومن أسباب ظهور هذا التطور في المحاسبة في إيطاليا بالذات، الازدهار الإقتصادي التجاري، إذ اقتضت المؤسسات الكبيرة والعلاقات التجارية الواسعة هذه الوسيلة التي تسمح بمراقبة عمليات المشاريع والعمليات التجارية والمالية، وكانت المحاسبة بعد هذا التاريخ تتعقب التطور والنمو الإقتصادي في أوروبا إلى أن ظهرت الثورة الصناعية في انجلترا، فانتقلت المحاسبة إلى هذا البلد وعرفت تطورا سريعا لتتلاءم مع احتياجات الشركات الجديدة (ذات المسؤولية المحدودة وغيرها)، وهكذا ظهرت أساليب محاسبية جديدة، وأدى إنشاء وتطور الشركات التجارية والمالية والصناعية إلى ظهور نوع آخر من المحاسبة، وهو ما يسمى بالمحاسبة التحليلية، أو محاسبة التكاليف، أو المحاسبة الصناعية.[2]

---

[1] ناصر دادي عدون, **المحاسبة التحليلية**, الجزء الأول, دار المحمدية العامة, الجزائر, 1999, ص07.

[2]. نفس المرجع، نفس الصفحة.

وقد ازدادت أهمية هذه المحاسبة مع تطور نشاط المؤسسات، إذ تطورت هي الأخرى باستمرار وأصبحت ذات أهمية وكوسيلة ضرورية للتسيير في المؤسسات بمختلف أنواعها (التجارية، الصناعية، الخدمية الدراسية...إلخ).

" وتزداد أهميتها في المؤسسات الصناعية خاصة، وقد أصبحت ذات مفهوم وتطبيق واسع بعد الحرب العالمية الثانية لتشمل ما يسمى بمحاسبة التسيير، وأدخلت فيها أساليب جديدة للتحليل بعد أن كانت تستعمل أسلوب التكاليف وسعر التكلفة الحقيقية أو التاريخي فقط".[1]

2. مفهوم المحاسبة التحليلية وأهدافها:

1.2. مفهوم المحاسبة التحليلية: يمكن تقديم التعريفات التالية:

تعريف01: تعرف المحاسبة التحليلية بأنها: "تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (ومن مصادر أخرى)، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها"،[2] وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات على مستوى التنفيذ أو الإدارة.

تعريف 02:"المحاسبة التحليلية فرعا من الفروع المحاسبية، تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتفسير البيانات الخاصة بالتكاليف الصناعية والبيعية والإدارية، وهي أداة هادفة. فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة، فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام، كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض إليها إدارة المؤسسة".

تعريف 03:تعتبر المحاسبة التحليلية على وجه العموم فرعا متخصصا من فروع المحاسبة العامة، وتكمن مهمتها في تجميع وتحليل بيانات التكاليف، وتوزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتوجات أو الخدمات وتقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة، وتقوم بتسجيل كل العمليات النسبية الخاصة بنشاط المؤسسة وذلك من أجل:[3]

- معرفة تكاليف ووظائف المؤسسة؛
- تحديد سعر تكلفة المنتوجات والخدمات وكلفة مراحل الإنتاج المختلفة؛
- البحث عن نتيجة كل جدع من النشاط على حدة (نتيجة تحليلية)؛
- إمداد إدارة المؤسسة بأسس تقييم بعض عناصر الأصول؛

---

[1] نفس المرجع, ص08.

[2] نفس المرجع, نفس الصفحة.

[3] . عبد الكريم بويعقوب, **المحاسبة التحليلية**, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 1998, ص10.

- تطوير بعض مراكز ميزانية المؤسسة؛
- شرح النتائج وتحليلها، وحساب تكاليف المنتجات والخدمات مع مقارنتها مع أسعار بيعها؛
- مقارنة التكاليف الفعلية (الحقيقية) بالتكاليف المعيارية (النمطية) وتحليل الفروق (الإنحرافات)، وإعداد الموازنات التقديرية؛
- السماح للمؤسسة باتخاذ القرارات.

من خلال التعاريف السابقة يمكننا الإستنتاج أن المحاسبة التحليلية: عبارة عن تقنية تحليل، ومعالجة للمعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، وهذا بغرض تحديد، أو حساب التكاليف أو التكلفة النهائية وبعض المؤشرات التسييرية التي يمكن الإعتماد عليها كلوحة قيادة للتسيير الجاري في المؤسسة ومقارنتها مع مثيلاتا الرائدة في القطاع، ويكون ذلك من خلال تحليل الأعباء والانحرافات، وحساب المردودية.

والمستفيد بالدرجة الأولى من المحاسبة التحليلية، هو إدارة المؤسسة نظرا لما توفره من المعلومات والتحليلات التي تفيد في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرار.

كما لا يجب أن تكون نظرتنا للمحاسبة التحليلية، على أنا عبارة عن أداة لحساب ودراسة التكاليف والتكلفة النهائية، فهي أوسع وأشمل من ذلك، بحيث تقوم بمد الإدارة بكل المعلومات اللازمة لنشاط ما، وهذا قصد متابعته، والتعرف على نقاط القوة وتشجيعها والقضاء على نقاط الضعف.

2.2.أهداف المحاسبة التحليلية: يتناول موضوع المحاسبة التحليلية دراسة، حساب، تحليل، ومراقبة تكاليف مختلف مستويات النشاط للمؤسسة، ويعتمد أساسا على عرض التكاليف، تصنيفها، ثم تحميلها.

وقد عرفت المحاسبة التحليلية بالعديد من التسميات كما سبق الذكر، محاسبة التكاليف، محاسبة الإستغلال والمحاسبة الصناعية.

وتكتسي المحاسبة التحليلية للعديد من الغايات، نذكر منها:

1.2.2.تحديد أو قياس تكلفة الإنتاج: حيث تمكننا المحاسبة التحليلية من قياس تكلفة مختلف المراحل الصناعية التي يمر عليها تشكيل المنتجات، وهذا بدف حساب التكلفة الإجمالية أو الحدية لوحدات النشاط، كما يمكن استخدامها في تقييم المخزون السلعي من المنتجات التامة أو قيد الإنجاز.

2.2.2.ضبط عناصر التكاليف ومراقبتها: يكون ذلك من خلال المعلومة المقدمة من طرف المحاسبة التحليلية، بحيث يعتمد عليها في وضع الإجراءات التنظيمية الخاصة بضبط، ورقابة نشاط العمال، وكذا المصاريف، وهذا يكون بشكل دوري ومستمر خلال مختلف مراحل الدورة من تخطيط، بحيث يتم على هذا المستوى وضع أنسب الخطط والسياسات من الناحية الاقتصادية والفنية، ولا يكون هذا إلا بعد الدراسة

والمتابعة بقصد تعديل السياسة الحالية أو التوجه نحو البديل الأفضل، أما على مستوى التنفيذ فيتم فيه تحديد مستويات الإنفاق للمسؤولين ومختلف أقسام النشاط.

أما على مستوى المراقبة والتقييم فيتم فيه قياس الانحرافات والتحري عن مصادرها وأسبابها من اجل إيجاد الخلل بهدف التخفيف من حدته أو القضاء عليه.

3.2.2. دراسة المردودية: إذ تسمح المحاسبة التحليلية بمراقبة سياسة الإنتاج والاستثمار وذلك عن طريق:[1]

- مراقبة التكاليف عبر مختلف الأقسام؛
- تسجيل الأعباء والمصاريف حسب اتجاهاتها.

4.2.2. مراقبة التسيير: إن استعمال المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير، تقتضي أن تكون هذه المراقبة ممارسة في شكلين:[2]

- من خلال مراقبة مبسطة لتطورات القيم المحاسبية؛
- مقارنة القيم المسجلة مع القيم المقدرة مع تحليل الإنحرافات.

5.2.2. إعداد التقارير الدورية: إن إعداد التقارير الدورية لمختلف المستويات الإدارية ولكل النشاط، يعطي صورة على وضعية المؤسسة بهدف اتخاذ قرارات مناسبة.

6.2.2. قياس النتائج التحليلية : وذلك من خلال معرفة التكاليف وسعر التكلفة، نستطيع حساب مردودية المنتجات المختلفة أو مجموعة من المنتجات او المبيعات او الخدمات كل منهما على حدى.

بحيث يتم تحديد سعر البيع انطلاقا من معرفة التكلفة، في حين يتم معرفة المردودية على أساس العائد الذي تدره المؤسسة.

7.2.2.تحديد المسؤوليات: وذلك عن طريق المعلومات التحليلية المفصلة التي تعكس الأداء الحقيقي للنشاط على مستوى كل قسم تشغيل.

8.2.2. تحليل المحاسبة العامة: وذلك لما توفره المحاسبة التحليلية من تفصيلات وتحليلات، وخاصة بما يتعلق بتطورات بعض عناصر الأصول كمخزون السلع، والمنتجات الإستثمارية التي تمولها.

ونستنتج مما سبق أن المحاسبة التحليلية تعتبر وسيلة هامة من وسائل التسيير، إذ تقوم بمد المؤسسة بالمعلومات الضرورية من أجل اتخاذ قرارات صائبة وخاصة في المؤسسات الضخمة، من أجل الوصول إلى أعلى الأرباح وبالتالي البقاء والاستمرار.

---

[1]. Henri Bouquin, **Comptabilité de gestion**, Sirey 2ieme édition, Paris, 1997, P331.

[2] . ناصر دادي عدون, مرجع سبق ذكره, ص08.

3.العلاقة بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية:

تعتبر المحاسبة العامة بنك للمعلومات، وأهم مصدر تلجأ إليه المحاسبة التحليلية، كما تعتبر هذه الأخيرة مكملة للمحاسبة العامة، وتختلف المحاسبتين في نقاط معينة ندرجها كالتالي:

1.3.الهدف المتوخي: تدف المحاسبة العامة إلى تحديد نتيجة المؤسسة الإجمالية، وتساهم في وضع ميزانيتها العامة لآخر السنة المالية بعد تقييد التحولات التي تحدث لعناصرها خلال السنة المالية، في حين تسعى المحاسبة التحليلية إلى تحديد نتيجة كل صنف على حدى. ونلاحظ أن المحاسبة التحليلية تتم بدورة الإستغلال فقط على غرار المحاسبة العامة فتهتم بدورة الاستغلال والوضعية المالية العامة للمؤسسة، ومنه " فأهداف المحاسبة العامة مالية، في حين أن أهداف المحاسبة التحليلية اقتصادية"[1]، ولهذا يمكن القول بأن المحاسبة التحليلية هي بمثابة تحليل للمحاسبة العامة.

2.3.المدة الزمنية: تحدد المحاسبة العامة نتائجها بعد انقضاء السنة المالية بأكملها إلا في حالات استثنائية، أين تظهر النتائج لفترات شهرية، أو فصلية، أو سنوية، لأنا تتم بنشاط المؤسسة وحركة ممتلكاتا خلال السنة المالية، وتعمل على تسهيل هذه العمليات طوال فترة الإستغلال، على غرار المحاسبة التحليلية فالفترة التي تتناولها كمقياس هي الشهر عادة، وفي أحيان قليلة تمتد إلى الفصل أو السنة.

3.3.مصدر المعلومات: تستخدم المحاسبة العامة معلومات تخضع كلية للمخطط الوطني للمحاسبة، الذي يحدد بدوره كيفية سير العمل انطلاقا من عملية التسجيل والحصول على المعلومات والمهام الموكلة إلى المحاسب حتى إلى إظهار النتيجة الإجمالية، أما المحاسبة التحليلية فتستخدم بالإضافة إلى المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة معلومات وتقنيات أخرى مثلا: عتبة المردودية، العناصر الإضافية، الأعباء غير المعتبرة.

4.3.المستعملين للتقنية: ما دامت المحاسبة العامة ذات طابع قانوني ومالي واقتصادي بالنسبة للمؤسسة، فهي محل أنظار أو اهتمام كل من تربطه علاقة بالمؤسسة (أو ذوي المصالح) من صاحب المشروع، الدائنون المقرضون، والمستخدمون.

أما المحاسبة التحليلية، فإن المستفيد الأساسي من تحليلاتا ومعلوماتا هي الإدارة، أو المسيرون، بحيث يتم على ضوئها اتخاذ قرارات حالية أو مستقبلية.

[1]. G.Raimblault, **comptabilité analytique et gestion prévisionnelle : outils de gestion**, EYROLLES 1991, CHIHAB 1994, Alger, P80.

5.3.الحسابات المستعملة: تستعمل المحاسبة العامة حسابات خاصة بها محتواة في المخطط الوطني للمحاسبة والتي تكون حسب طبيعة المصاريف والإيرادات.

أما المحاسبة التحليلية تستعمل حسابات خاصة بها تختلف عن حسابات المحاسبة العامة والتي تدعى الحسابات المنعكسة، وتتم أيضا بمجموعة الأعباء المتواجدة في الصنف السادس من المخطط الوطني للمحاسبة.[1]

المطلب الثاني:مفاهيم حول التكلفة وسعر التكلفة:

1. مفهوم المصاريف، الأعباء، والتكاليف:

1.1.المصاريف: " المصروف هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على نقود".[2]

من الوهلة الأولى يتبادر للذهن أنه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات السائلة، إلا أن هذا ليس ممكنا إلا في حالات مدة طويلة من حياة المؤسسة، أو على المدى الطويل نظرا لأن المصاريف والإيرادات لا تتزامن مع النشاط الإستغلالي للمؤسسة، أي هناك تحمل مصاريف نظرية قبل أو بعد دفعها نقدا، أو العكس بالنسبة للإيرادات.

2.1.الأعباء: العبء يتقابل مع الناتج اللذين يعملان على تحديد نتيجة الدورة، ومن بين الأعباء استهلاك البضائع، المواد، اللوازم ومخصصات الاهتلاك...إلخ، ففي حين نجد أن المصاريف تتميز بالصفة المادية وهي سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه، فإن الأعباء لها الصفة غير المادية أو بصفة أخرى فهي تجريدية وقابلة للتقييم.

إذن فإن الأعباء هي نظام لتقسيم المصاريف على الفترات والناتج على أن حساب النتيجة يتم على أساس الدورة الإستغلالية وليس على أساس العمليات أو مدة حياة المؤسسة، فهناك فرق في تاريخ تحقيق المصاريف وتاريخ تسجيل أو تحمل الأعباء، ويفيدنا التاريخ الأول في تحديد مستوى الخزينة، بينما لا يتعلق بنتيجة الدورة عكس التسجيل للأعباء إذ تحدد النتيجة على أساس تاريخ تسجيل الأعباء (نظريا) وليس على أساس صرفها حيث هذه العملية قد تكون قبل أو بعد تسجيل الأعباء بينما تحمل للدورة التي تسجل فيها الأعباء.

3.1.تعريف التكاليف: ويمكن تقديم التعاريف التالية:

تعريف 01:" التكلفة هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو منتوج مادي معين، أو مجموعة منتجات، أو خدمة أو مجموعة خدمات، مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية؛ أي قبل وصولها إلى البيع".[1]

---

[1] . ناصر دادي عدون, مرجع سبق ذكره, ص13.

[2] . نفس المرجع, ص13.

تعريف 02:"تعرف التكلفة عادة بأنا تضحية بمجموعة من الموارد الإقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين، وهو الأمر الذي يعني أنه بانتقاء الغرض أو الهدف ينتفي وجود التكلفة في حد ذاتا".[2]

ومن خلال التعريفين السابقين نلخص بأن التكلفة عبارة عن مجمل الأعباء التي تشترك في التعبير عن بلوغ مرحلة معينة من نشاط المؤسسة، أما من وجهة نظر محاسبية فتعرف التكاليف على أنا مورد مضحى با في سبيل الوصول إلى هدف معين، وتعرف التكلفة من خلال ثلاثة ميزات:

مجال تطبيق الحساب، المحتوى، وقت الحساب

2. مفهوم سعر التكلفة والعناصر المكونة للتكاليف:

1.2. مفهوم سعر التكلفة أو التكلفة النهائية: ويمكن تقديم التعاريف التالية:

تعريف 01: سعر التكلفة هو مجموعة التكاليف التي يتكفلها منتوج معين أو خدمة مقدمة إبتداءا من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية (أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها)، وتحسب فيها تكاليف البيع، وبمعنى آخر، فإن المنتوج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر التكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به.[3]

تعريف 02:" يعبر سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتوج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتوج وبيعه".[4]

ومن خلال التعريفين السابقين نلخص أن سعر التكلفة أو التكلفة النهائية لسلعة أو خدمة ما، عبارة عن جمع جميع التكاليف ابتداء من انطلاق عملية إنجازها إلى غاية صرفها، ويدل سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع، وبالتالي إنتهاء الدورة الإستغلالية.

2.2.حساب سعر التكلفة:

بمعزل عن كل ما يتعلق بتسجيلات المحاسبة العامة المتوافقة مع المبادئ المحاسبية، تقوم المحاسبة التحليلية وعن طريق عمليات حسابية خالية من التعقيد بحساب سعر التكلفة الخاصة بمنتج ما وفقا لمراحل النشاط وطبيعته، حيث يختلف تحديد سعر التكلفة حسب المؤسسة، فالمؤسسة التجارية التي يتمثل نشاطها في عملية بيع السلع المشتراة دون إدخال أي تغيير عليها مقابل فائض قيمة يمثل مبلغ أو نسبة هامش ربح، ففي مثل هذه المؤسسات يعبر عن سعر التكلفة بالعلاقة:

---

[1] نفس المرجع, ص14.

[2] . محمد سامي راضي, **مبادئ محاسبة التكاليف**, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2003, ص18.

[3] . ناصر دادي عدون, مرجع سبق ذكره, ص14.

[4] . علي رحال, **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 1999, ص38.

سعر التكلفة = تكلفة شراء الوحدات المباعة + المصاريف العامة

أما المؤسسات الصناعية التي يبدأ نشاطها عند شراء المواد الأولية لغرض التصنيع ثم القيام بمختلف العميات الانتاجية للحصول على منتوج تام، نصف مصنع ...الخ، لتصل في الأخير إلى مرحلة تصريف منتجاتا للحصول على فائض سعر التكلفة من سعر البيع، وهذا ما يحقق ربح المؤسسة، ومنه فإن سعر التكلفة في المؤسسة الصناعية يضم تكلفة شراء المواد المستعملة، تكلفة إنتاج المنتوجات المباعة، بالإضافة إلى مصاريف توزيع المبيعات وتحسب بالعلاقة التالية:

سعر التكلفة = تكلفة صنع الانتاج المباع + مصاريف التوزيع

من كل هذا نستطيع القول إن سعر التكلفة هو مفهوم اقتصادي، معبر عن مجموعة من المصاريف المنفقة بدء من عملية الشراء منتهية بعملية البيع، وترتب هذه المصاريف وفقا لمراحل النشاط لتكوّن في كل مرحلة تكلفة معينة، ومنه نستنتج أن للمنتوج عدة تكاليف غير أن له سعر تكلفة واحد.

وهناك أعباء محسوبة في المحاسبة التحليلية لمبالغ مختلفة عن المحاسبة العامة نجد منها:

الفروق على المواد المستهلكة، الفروق على مخصصات الإهتلاك، الفروق على مخصصات المؤونات.

3.2.العناصر المكونة للتكاليف: ومن بين الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة، هناك جزء منها فقط يستعمل في المحاسبة التحليلية، وهي ما تسمى بالأعباء المعتبرة، أما الجزء الباقي فهو لا يؤخذ بعين الإعتبار ويسمى بالأعباء غير المعتبرة، وهناك أعباء أخرى تضاف إلى الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة:

1.3.2. الأعباء المعتبرة: الأعباء المعتبرة هي الأعباء التي تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة بعد عملية الفرز، وهي تعبر عن أعباء المحاسبة التحليلية، وهي تختلف عن أعباء المحاسبة العامة، لأنه يضاف إلى هذه الأخيرة العناصر الإضافية ويطرح منها الأعباء غير المعتبرة أي:[1]

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + العناصر الإضافية - الأعباء غير المعتبرة.

2.3.2.العناصر الإضافية: وهي أعباء ذات صفة نظرية، وبذا المعنى فهي غير مسجلة في المحاسبة العامة وتسمى إضافية لأنا ليست ضمن مصاريف المحاسبة العامة، لا تدخل في تقييم عناصر الأصول بالميزانية وتتمثل في:[2]

- مبلغ الفائدة المحسوب على رأس المال الخاص: إن المؤسسات عند استخدامها لأموال خارجية فهي تدفع عنها فوائد وتحسب ضمن مصاريف المحاسبة العامة، ولكن استعمال رأس المال الخاص لا يتم دفع عليه فوائد

[1] P.Barnager, P.Moutan, **Comptabilité de gestion**, Édition Hachette livre, Paris, 1997, P. 41.

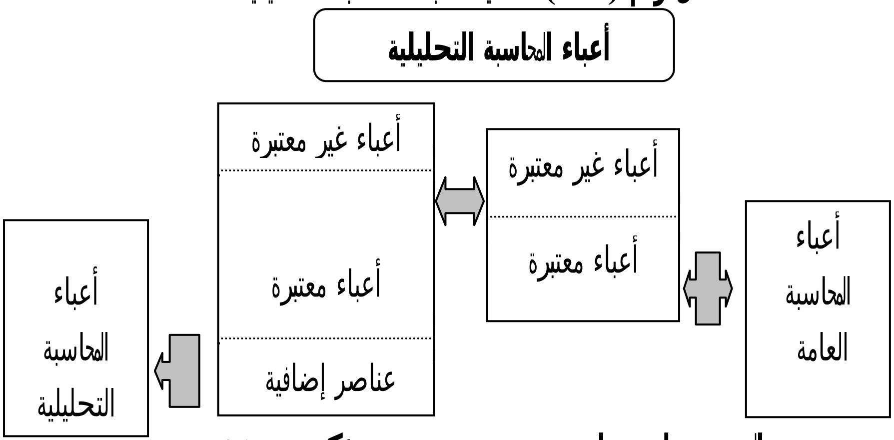
[2] ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص22.

وبالتالي فهي غير مسجلة ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذلك فإنه يجب أن يأخذ بعين الاعتبار هذا العنصر عند حساب التكاليف.

- الدفع النظري لأعمال صاحب المؤسسة: في المؤسسة الخاصة فإن عملية الإدارة يقوم با صاحب المؤسسة ويتقاضى مقابل يتمثل في نتيجة المؤسسة، أي الربح الصافي الموزع، وبذا فإن أجرة أو مقابل عمله لا يمثل عبئا في المحاسبة العامة بالمقابل، ففي المؤسسات التي يديرها مسيرون يتقاضون أجورا تحسب ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذلك فلكي نحصل على سعر التكلفة ذو معنى ولكي نستطيع مقارنته أيضا مع سعر التكلفة لنفس المنتج في مؤسسة خاصة أو في مؤسسة يديرها مسيرون، يجب الأخذ بعين الاعتبار أجرة صاحب المؤسسة.

ويتم فرز الأعباء الخاصة بالمحاسبة التحليلية بعد إجراء التعديلات على التكاليف وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (01.I): تحديد أعباء المحاسبة التحليلية.



المصدر: ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص21.

المطلب الثالث: تصنيف التكاليف :

توجد صفات عديدة للفظ التكلفة كل منها يستخدم للدلالة على نوع معين من التكاليف، وهذا ما يدل على أن تحديد تكلفة المنتج النهائي لا تتم عن طريق إضافة عناصر التكاليف بعضها مع البعض، وذلك لاختلاف علاقتها بالمنتج النهائي من جهة وكذا علاقتها بحجم النشاط من جهة أخرى، فتبويب عناصر النفقات حسب طبيعتها كما جاء في المخطط الوطني لا يفيد في الحكم على كون النفقة تدخل تكلفة إنتاج منتوج معين، أو أنا جزء من نفقة إدارة المؤسسة كوحدة، لذا كان من الضروري تحليل هذه النفقة من أجل الرقابة والتخطيط واتخاذ القرار، ولا يدل لفظ التكلفة بحد ذاتا على معنى معين، إلا إذا تم ربطه بصفة مناسبة تعطيه معنى محدود وتميزه عن غيره من ألفاظ التكاليف، وهناك عدة تصنيفات التكاليف نذكر أهمها:

- تصنيف التكاليف حسب الأقسام في المؤسسة؛
- تصنيف التكاليف حسب حجم الإنتاج أو مستوى النشاط؛
- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتجات؛
- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالفترة المحاسبية؛

- تصنيف التكاليف حسب الوظيفة في المؤسسة.

1. تصنيف التكاليف حسب الأقسام (المراكز) في المؤسسة:

فمن خلال هذا المنظور، يتم تقسيم المؤسسة إلى أقسام مهما كانت طبيعة نشاطها؛ إنتاجية أو تجارية أو خدمية، فمثلا في المؤسسة الانتاجية، يتم تقسيم المؤسسة إلى مراكز إنتاج ومراكز خدمات، فمراكز الإنتاج هي التي تتم فيها عملية الإنتاج سواء كانت يدوية أم آلية على مختلف المواد أو أي جزء من المنتجات المصنعة وبالتالي يمكن توزيع أو تحميل تكاليف هذه الأقسام على مختلف المنتجات التي تنتج عبر هذه الأقسام، وكمثال على أقسام الإنتاج: قسم آلات، قسم خطوط التجميع، وفي أغلب الأحيان يتم تقسيم مراكز الإنتاج هذه إلى مراكز تكلفة، وبالتالي سوف ينجر عن هذا التقسيم تجزئة إلى العملية الإنتاجية وبالأحرى إلى المسؤولية والتكلفة بهدف الكشف على نقاط القوة ونقاط الضعف خلال مختلف مراحل العملية الإنتاجية واتخاذ الإجراءات اللازمة لذلك.[1]

2. تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم أو مستوى النشاط: ونميز في هذا التصنيف ما يلي:

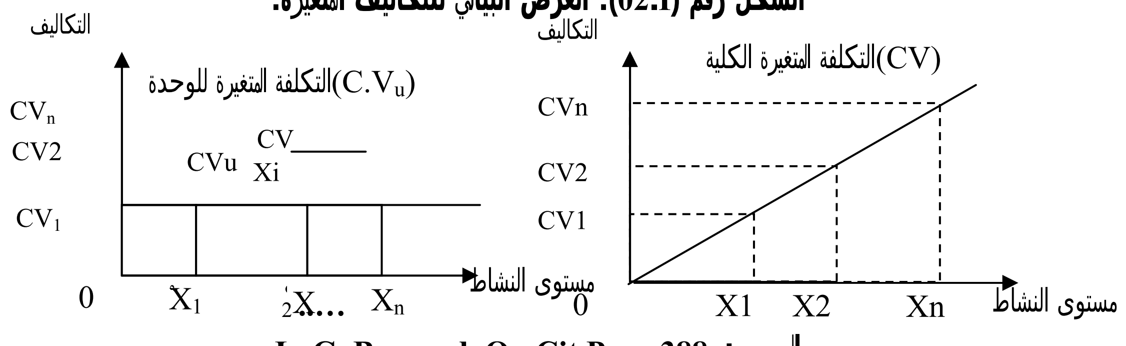
1.2.التكلفة المتغيرة: وهي عبارة عن عناصر التكاليف التي تتغير مباشرة مع تغير حجم النشاط بنفس النسبة ونفس الاتجاه، ومن خلال التعريف نستنتج مجموعة من المميزات لهذا النوع من التكاليف:[2]

- أن هناك علاقة تزامن وارتباط كامل بين حجم النشاط وهذه التكلفة المتغيرة الكلية؛
- التكلفة المتغيرة للوحدة ثابتة مهما تغير حجم النشاط، وتساوي:

$$\text{التكلفة المتغيرة للوحدة} = \frac{\text{إجمالي التكلفة المتغيرة}}{\text{حجم النشاط}}$$

- سهولة التعامل معها من حيث التوزيع والتحميل بين مختلف الأقسام؛
- يمكن مراقبة صرفها واستهلاكها عادة من قبل رؤساء الأقسام ومن أمثلة ذلك(المواد الأولية المستعملة في عملية التحويل، مصاريف المستخدمين المباشرين في عملية التحويل...الخ)، ويمكن توضيح ذلك بالشكل البياني التالي:

الشكل رقم (02.I): العرض البياني للتكاليف المتغيرة:



المصدر: L. G. Bernard, Op Cit Page 388.

---

[1]. Adolph Matz, J.Curry, **Cost accounting: plannig and control**, South Western Publishing, OHIO, 1972, P49

[2]. Ibidem, Page 47.

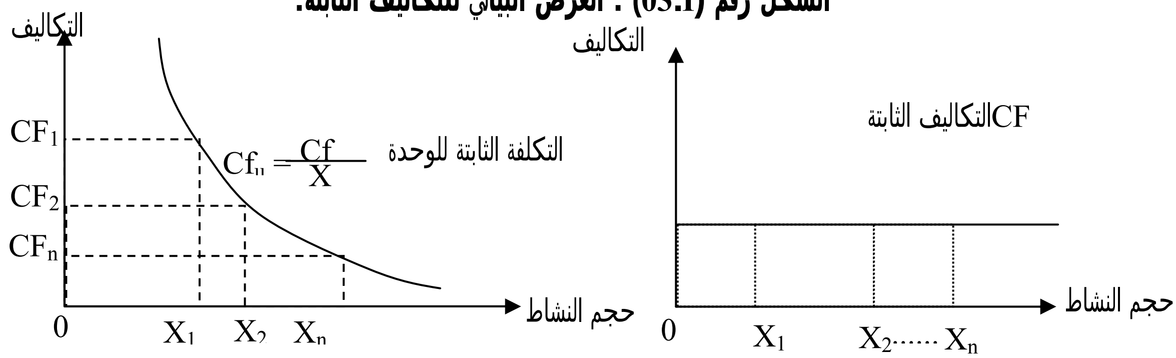
من خلال المنحنين نلاحظ أن التكلفة المتغيرة للوحدة ثابتة، بينما أن التكلفة الكلية المتغيرة متغيرة وهذا بالنظر إلى حجم النشاط.

2.2. التكاليف الثابتة: وتبقى كما هي بدون تغيير بالرغم من تغير مستوى النشاط طالما بقي ضمن مدى معين يعرف بالمدى الملائم الذي لا يتعدى فيه مستوى النشاط حدود الطاقة المتاحة للأصل، ومن ثم نلاحظ أن التكلفة الثابتة هذه لم توجد أساسا بسبب بداية النشاط، وإنما وجدت أولا وقبل كل شيء لتجهيز العملية الإنتاجية، [1] ومن أمثلتها: الإيجار...إلخ.

ونرى أن التكلفة الثابتة الكلية ثابتة مهما تغير حجم النشاط ضمن الطاقة المتاحة للمؤسسة، بينما نجد أن التكلفة الثابتة للوحدة متغيرة، بحيث تتناقص هذه الأخيرة بزيادة حجم الوحدات المنتجة.

كما هو موضح في الشكل أدناه:

الشكل رقم (03.I) : العرض البياني للتكاليف الثابتة:



المصدر:.Ibidem, Page 382

3.تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتجات:

ونجد هنا كل من الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة. [2]

1.3. الأعباء المباشرة: وهي عبارة عن مجموعة المصاريف التي تحمل مباشرة إلى التكلفة النهائية دون طرح أي إشكال، ومن بينها: تكلفة المواد الأساسية المستعملة في الإنتاج، تكلفة اليد العاملة المباشرة، خدمات مباشرة (كالأبحاث).

2.3. الأعباء غير المباشر: وهي عبارة عن التكاليف المنفقة عن النشاط الإنتاجي الإجمالي ولا تخص منتوج معين أو مرحلة محددة، أي يشترك فيها أكثر من منتوج، وهنا تطرح إشكالية تحميلها إلى سعر التكلفة، حيث يتم تحميلها وتوزيعها وفق مؤشرات وأدوات رياضية على كافة مختلف المنتجات، ويمكن ذكر بعض أنواع هذه التكاليف:

[1]. G. Gelbert, P. Piger, **Compatibilité analytique**, Édition Économica, Paris, 1994, P45.

[2]. J.Trahand, B.Morad, E.C. Charles, **Comptabilité de gestion : coût, activité, réparation**, Presse universitaire, Gronble, Paris, 2000, P13.

3.2.1. تكلفة المواد غير المباشرة: وهي عبارة عن تكلفة مواد لازمة لعملية الإنتاج ولا يمكن تحميلها إلى المنتجات بشكل مباشر؛ أي ليس من مكونات المنتوج مثلا: الزيوت، مواد الصيانة، الوقود ...الخ.

3.2.2. ساعات العمل غير المباشرة: كرواتب وأجور (مدير المصنع، المراقبين وأمناء المخازن)، أي أنا تكلفة غير مرتبطة بالوحدات المنتجة.

3.2.3. تكلفة الإنتاج غير المباشر: وتضم كل من:

- تكلفة المياه لأغراض صناعية أي المياه الضرورية لسير العملية الإنتاجية؛
- تكلفة الطاقة الكهربائية من إضاءة، تدفئة ... إلخ؛
- نفقات نقل وخزن المواد واللوازم من رسوم وعمولات وضرائب وشحن ونقل وترتيب المواد واللوازم؛
- نفقات إعدادية وصيانة خاصة نفقات التشغيل.

4.تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالفترة المحاسبية: في هذا النوع نميز نوعين من المصروفات وهما:[1]

4.1. المصاريف الإيرادية: وتستفيد منها الفترة المحاسبية التي أنفقت فيها هذه المصاريف ولا توجد لها منافع مستقبلية، وحسب مبدأ إستقلالية الدورات فإن كل فترة تحمل بمصاريفها وتستفيد من إيراداتا وفي نماية الدورة تحمل في الحسابات المتعلقة بالدورة.

4.2. المصاريف الرأسمالية: وتستفيد منها عدة فترات محاسبية مستقبلية، وتصنف هذه المصاريف كأصول وتحول إلى مصاريف تحمل في نماية كل دورة، مثل الاهتلاكات.

5. تصنيف التكاليف حسب الوظيفة في المؤسسة: ونميز في هذا التصنيف ما يلي:[2]

5.1.تكلفة الشراء: وهي تمثل تكلفة البضائع، المواد الأولية، اللوازم المشتراة، وتشمل سعر الشراء والمصاريف الملحقة بعملية الشراء (النقل، التأمينات، الرسوم الجمركية).

5.2.تكلفة الصنع(الإنتاج): تشمل مجموعة الأعباء الملحقة في عملية إنتاج منتوج ما حتى المرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى المخازن للبيع)، وتشمل سعر شراء المواد الاولية واللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة وغير المباشرة.

5.3. تكلفة التوزيع: وهي مجموعة الأعباء المرتبطة بعملية التوزيع أو عملية ما بعد الإنتاج، وتشمل المصاريف الداخلية المرتبطة بعملية البيع والمصاريف الخارجية: كالنقل، الإشهار وخدمات ما بعد البيع...الخ، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة (تجارية، إنتاجية، خدمية).

---

[1] فوزي غرابية، <u>**محاسبة التكاليف: المبادئ، الاجراءات، الرقابة**</u>، منشورات مكتبة النهضة الاسلامية، عمان، الأردن، 1979، ص28.

[2] محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص50.

المبحث الثاني: طريقة الأقسام المتجانسة :

يقصد بالتكلفة الكلية (طريقة الأقسام المتجانسة) الأسلوب الذي يأخذ بعين الاعتبار جميع تكاليف المؤسسة (مباشرة وغير مباشرة) في حساب سعر التكلفة، وعليه سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى طريقة الأقسام المتجانسة محاولين الإلمام بالجانب النظري لهذه الطريقة وذلك من خلال التعريف بالطريقة ومبادئها ثم توضيح أهم الخطوات المتبعة فيها، وتناولنا في الأخير مفهوم وحدات العمل وكيفية اختيارها.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم طريقة الأقسام المتجانسة:

1. نشأة طريقة الأقسام المتجانسة:

أوجدت طريقة الأقسام المتجانسة في الفترة الممتدة ما بين الحرب العالمية الأولى والثانية، وبالضبط سنة 1928، بفضل أعمال العقيد الفرنسي "RIMAILLINO" الذي كان ينتمي إلى منظمة تسمى باللجنة العامة للتنظيم العلمي للعمل C.E.G.O.S، ثم طورت هذه الطريقة بعد الحرب العالمية الثانية من طرف اللجنة الوطنية للتنظيم الفرنسية، "حيث تم المصادقة عليها سنة 1948 من طرف لجنة التطبيع بالبرلمان الفرنسي، وبالمخطط المحاسبي العام سنة 1947، ثم سنة 1957 اعتمدت كطريقة أساسية لحساب أسعار التكلفة".[1]

إذ تسمح طريقة الأقسام المتجانسة في تحديد سعر التكلفة لكل منتوج، وبتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات بطريقة غير عشوائية وأكثر دقة من الطرق التي سبقتها.[2]

الشكل رقم (04.I): يمثل كيفية حساب التكاليف وسعر التكلفة بطريقة الأقسام المتجانسة:



المصدر: ناصر دادي عدون ، مرجع سبق ذكره, ص37.

2.مفهوم القسم المتجانس: ويمكن تقديم التعاريف التالية:

تعريف 01: يعرف الدليل الوطني المحاسبي القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعنية أو نسب مئوية.[3]

---

[1]. ناصر دادي عدون, مرجع سبق ذكره, ص36.

[2]. Khouatra.D, Lextrat.T, **Comptabilité de gestion**, Ellipses, Paris, 1996, P24.

[3]. بوعلام بوشاشي, **المنير في المحاسبة التحليلية**, دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع, الجزائر, 2002, ص17.

تعريف 02: حسب المخطط المحاسبي العام الفرنسي (1982): القسم هو تقسيم فرعي لمركز العمل عندما يتطلب البحث عن دقة حساب تكاليف المنتج، بحيث تحميل تكلفة مركز العمل هذا، تتم بواسطة العديد من وحدات العمل وليس بوحدة واحدة فقط.

تعريف 03: القسم المتجانس : هو قسم ذو نظام محاسبي، أين ترتب مسبقا لتحميلها إلى حسابات التكاليف أو سعر التكلفة، عناصر التكاليف التي لا تحول مباشرة إلى هذه الحسابات.[1]

من خلال التعريفات الواردة لمفهوم القسم (المركز) التكلفة نلخص بأن القسم المتجانس من الناحية الاقتصادية عبارة عن مجموعة الموارد والإمكانيات المادية، والبشرية التي تعمل بتجانس من أجل تحقيق هدف مشترك، أما من الناحية المحاسبية بأنه مجموعة الأعباء التي تجمع في النهاية وتحمل إلى وحدات القياس للحصول على تكلفة الوحدة، وخاصة في تحليل التكاليف غير المباشرة.

وترجع كلمة التجانس، إلى تجانس هذه الأقسام في الوظيفة، حيث تقوم بإحدى عمليات الإنتاج أو جزء منها .

3. معايير تصنيف الأقسام:

تختلف معايير تصنيف الأقسام باختلاف حجم المؤسسات ونظامها الإداري وأهمها:

1.3. معيار المسؤولية: يعني أن كل مركز تحدد له مسؤولية معينة، حتى يتسنى له تحديد سعر التكلفة ومراقبة التسيير، وعلى أساس هذا المعيار تصنف أقسام المؤسسة إلى نوعين:

1.1.3. الأقسام العملية: وهي التي تكون فيها وحدة العمل حقيقية، مثلا: ساعة يد عمل، ساعة عمل آلة، وحدات حقيقية أخرى مثل: متر، كلغ...إلخ.

2.1.3. الأقسام الهيكلية: وهي الأقسام التي لا يمكن تحديد وحدة العمل بها، وبالتالي يمكن تحميل أعباؤها إلى المنتجات أو الطلابيات عن طريق مفاتيح توزيع، مثلا: خدمات، الإدارة. إن هذا التصنيف يؤدي أيضا إلى التفرقة في مجال التكاليف.

الأعباء العملية (المتغيرة) التي تتغير تناسبا مع حجم النشاط، والأعباء الهيكلية (الثابتة) التي تتغير بتغير هيكل المؤسسة، ومن المسلم به، أن تكاليف الأقسام العملية معظمها متغيرة، وفي المقابل فإن أعباء الأقسام الهيكلية معظمها ثابتة.

2.3. معيار التجانس: يستند هذا المعيار إلى مدى تجانس الأداءات والخدمات المقدمة من الأقسام وطبيعة هذه الأقسام، ويسمح لنا هذا المعيار بإيجاد نوعين من الأقسام.

1.2.3. الأقسام الأساسية: وتسمى بالأقسام الرئيسية أو الفعلية، وهي أقسام ذات نشاط قابل للقياس، أو بمعنى آخر لها علاقة مباشرة بالمنتوجات المدمجة ضمن دورة الاستغلال، وبالتالي تنسب المصاريف الخاصة بها إلى

[1]. Vizzavona, **Pratique de gestion : analyse prévisionnelle**, Tome 2, Berti édition, Alger, 1991, P09.

التكاليف وسعر التكلفة وذلك من خلال وحدات العمل، وتتمثل أساسا في:[1]

قسم التموين، قسم الإنتاج، قسم التوزيع.

- قسم التموين: ويسمى كذلك بقسم المشتريات أو المخزن، ويتمثل نشاط هذا القسم في الشراء والتخزين ويقاس نشاطه بالكمية المشتراة.

- قسم الإنتاج: ويسمى أيضا بقسم الصنع أو المعمل، ويتمثل في الورشات المنتشرة عبر المؤسسة، ويعبر عن نشاطه بإحدى الوحدات: عدد الوحدات المنتجة، عدد ساعات العمل المباشرة، عدد ساعات عمل الآلة.

- قسم التوزيع: النشاط الأساسي لهذا القسم هو البيع، ويقاس نشاطه برقم الأعمال.[2]

2.2.3. الأقسام الثانوية: وتسمى بالتابعة أو المساعدة وهي أقسام ذات نشاط يصعب قياسه، وتكمن مهمتها الأساسية في تقديم خدمات للأقسام الأساسية، حيث تساعدها في تأدية عمليات النشاط الاقتصادي على أحسن وجه، وتحول مصاريف هذه الأقسام كليا عند عملية التوزيع الثانوي للأعباء، ونذكر من بين هذه الأقسام الثانوية ما يلي:[3] قسم الإدارة، قسم الصيانة، قسم المحاسبة والمالية ...إلخ.

4. ترتيب الأقسام:

ترتب الأقسام الأساسية تبعا لترتيبها في العملية الإنتاجية، التموين، الإنتاج، التوزيع، في حين ترتيب الأقسام الثانوية يكون تبعا لدرجة أهمية كل قسم، ولذلك يجب مراعاة بعض النقاط التي من شأنا أن تحقق هذا الترتيب.

- تحديد القسم الذي يقدم خدمات إلى الأقسام الأخرى دون أن يستفيد من أي خدمة؛
- تحديد القسم الذي استفاد مرة واحدة (من القسم الذي سبقه) وقدم بدوره خدمات إلى كل الأقسام الأخرى؛
- تحديد القسم الذي استفاد مرتين وقدم خدمات إلى بقية الأقسام، وهكذا حتى تحديد القسم الذي لم يقدم أي خدمة لأي قسم مع استفادته من خدمات كل الأقسام الأخرى من ناحية المعالجة المحاسبية، تؤدي الاستفادة من الخدمات التي تحمل قسط من مصاريف القسم المقدم لهذه الخدمات.[4]

المطلب الثاني: الخطوات المتبعة في طريقة الأقسام المتجانسة:

بعد الانتهاء من مرحلة تقسيم المؤسسة إلى أقسام (مراكز تحليل) وتحديد الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية وذلك حسب علاقتها بالنشاط الرئيسي للمؤسسة، ثم بعد هذا تأتي مرحلة أو عملية معالجة وتحليل التكاليف غير المباشرة، وهذا ما يسمى بالتوزيع الأولي.

---

[1]. P. Lauzel, Henri Bouquin, Comptabilité analytique et gestion, 5éme édition, Sirey, Paris, 1988, P79.

[2]. عبد الكريم بويعقوب, مرجع سبق ذكره, ص94.

[3]. على رحال, **المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق**, مطبعة عمار قرفي, باتنة, الجزائر, دون تاريخ نشر, ص27.

[4]. علي رحال, **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**, مرجع سبق ذكره, ص47.

أما التكاليف المباشرة كما نعرف أنا تحمل مباشرة إلى المنتوجات.

1. التوزيع الأولي:

ومن خلاله يتم توزيع التكاليف غير المباشرة من أعباء حسب طبيعتها (الموعة السادسة من المخطط الوطني) إلى أعباء حسب الوظيفة، وهذا التوزيع يكون انطلاقا من مفاتيح التوزيع أو نسب مئوية، ونميز في التوزيع الأولي مرحلتين:

1.1. تخصيص الأعباء نصف المباشرة: يمكن تصنيف الأعباء غير المباشرة إلى قسمين:

- أعباء غير مباشرة للمنتج، **مباشرة** لقسم معين فإنه يتم تخصيصها مباشرة لهذا القسم دون اللجوء إلى أي مؤشر؛
- أعباء غير مباشرة لمراكز أو الأقسام، ولكن هناك وسيلة تسمح بتخصيص هذه الأعباء.

2.1. مفاتيح التوزيع الأولي: مفتاح التوزيع الأولي يعرف كنسبة مئوية ثابتة تطبق على الأعباء لتحديد نصيب مركز ما من هذه الأعباء.[1] ويعتبر مفتاح التوزيع الأولي الوسيلة التي بواسطتها توزع الأعباء غير المباشرة على مختلف الأقسام، لأن توزيع هذه الأعباء يرتكز أساسا حول الأداءات القابلة للقياس المقدمة من الأقسام ومفتاح التوزيع يستعان به إذا كانت الخدمات المقدمة غير قابلة للقياس.

ومن خلال الجدول التالي يمكننا تلخيص أهم هذه المفاتيح:

جدول رقم (01.I) يوضح بعض مفاتيح التوزيع الأولي المقترحة:

أعباء	الأقسام المعنية	المفتاح المستعمل
- التنظيف. - إيجار - صيانة المباني - الضرائب العقارية	لكل الأقسام	المساحة (م^2)
- التدفئة	لكل الأقسام	الحجم (م^3)
- الإضاءة	لكل الأقسام	عدد المصابيح،قوة المصباح
- صيانة الآلات	الأقسام المعنية	عدد الآلات
- التامين الخاص بالآلات	الأقسام المعنية	قيمة الاستثمارات
- الهاتف	لكل الأقسام	الاستهلاك
- الطاقة الكهربائية	لكل الأقسام	القوة الكهربائية
- الأجور	لكل الأقسام	الكتلة الأجرية
- الإطعام	لكل الأقسام	عدد العمال
- نقل العمال	لكل الأقسام	عدد العمال

[1]. A. Burlaud, C.Simon, **Comptabilité de gestion**, Vuibert, Paris, 1993, P33.

المصدر: من وثائق مؤلفات المحاسبة والاقتصاد.

بعد الانتهاء من المرحلتين السابقتين: مرحلة تخصيص الأعباء نصف المباشرة، وتوزيع الأعباء غير المباشرة بواسطة مفاتيح التوزيع نحصل على جدول التوزيع الأولي:

3.1. جدول التوزيع الأولي : وهو عبارة عن جدول يحتوي على أعمدة بعدد الأقسام المتجانسة، الرئيسية والثانوية، وعدد أسطر بعدد الأعباء غير المباشرة المستخرجة.

جدول رقم (02.I) يوضح جدول التوزيع الأولي:

رقم الحساب	الأعباء حسب طبيعتها	مبلغ التوزيع	أقسام مساعدة			أقسام رئيسية		
			الإدارة	المالية	النقل	تموين	إنتاج	توزيع
620	النقل (كلم)	XXX	%10		%60	%15		%15
621	الإيجار(م2)	XXX	%10	%5	%5	%25	%30	%25
622	الصيانة(%)	XXX			%20	%10	%50	%10
626	الدعاية مبيعات	XXX						%100
6300	الأجور	XXX	%10	%5	%10	%10	%50	%15
64	الضرائب(%)	XXX	%20	%10	%10	%15	%30	%15
65	م مالية (%)	XXX		%100				
660	تأمين (%)	XXX				%20	%30	%50
68	الإهتلاكات	XXX	%5		%30	%15	%40	%10

المصدر: ناصر دادي عدون، ص39.

2.التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة:

بعد الحصول على الأعباء الإجمالية للأقسام الثانوية، نأتي إلى عملية التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة والتي نقصد بها تحويل أعباء الأقسام الثانوية إلى الأقسام الأساسية للحصول على أعباء للأقسام الأساسية ويكون هذا وفق مفاتيح التوزيع الثانوي الذي يشترط فيها أن تمثل نسبة الخدمة المقدمة لكل قسم.

ويبرر وجود التوزيع الثانوي نتيجة الخدمات التي تقدمها الأقسام الثانوية إلى بقية الأقسام سواء ثانوية كانت أم رئيسية، ولهذا فإن كل قسم رئيسي يتحمل أعباء الأقسام الثانوية، وذلك تناسبا مع حجم الخدمات المنتفع بها.

1.2. تعريف التوزيع الثانوي: هو توزيع الأعباء غير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية، ويتم تحمل نصيب كل قسم رئيسي من أعباء الأقسام الفرعية المساعدة الأخرى على حسب وحدة قياس معينة تختلف من مؤسسة لأخرى.[1] والهدف من التوزيع الثانوي هو تحديد قيمة الأعباء لكل من الأقسام الأساسية حتى يتم تحميلها على المنتجات. ويتخذ التوزيع الثانوي أشكال عديدة من بينها:

1.1.2. التوزيع الإجمالي: وهو تجميع أعباء الأقسام الثانوية ثم توزيعها على الأقسام الأساسية.

[1]. أحمد نور, **في مبادئ المحاسبة المالية**, الدار الجامعية, بيروت, 1996, ص.98.

2.1.2. التوزيع الإفرادي: وهو توزيع أعباء كل قسم ثانوي على حدى على الأقسام الأساسية.

3.1.2. التوزيع التنازلي: وتقوم هذه الطريقة على توزيع أعباء المراكز الثانوية على المراكز الأساسية في اتجاه واحد باستعمال مفاتيح التوزيع الثانوي دون المراعاة فيه لتبادل الخدمات بين الأقسام الثانوية، أي يكون هذا التنازل بصورة متدرجة أي يتم توزيع أعباء المركز الثانوي الأول على الأقسام الموالية، ثم يتم توزيع مجموع أعباء القسم الثانوي الثاني على باقي الأقسام وهكذا بشرط دون الرجوع إلى الوراء، حتى يتم توزيع كل أعباء الأقسام الفرعية على الأقسام الأساسية ليصبح مجموع أعباء الأقسام الثانوية معدوما. ويمكن تلخيص هذا التوزيع في الشكل التالي :

جدول رقم (03.I): يوضح التوزيع المتدرج:

الأقسام / البيان	أقسام ثانوية			أقسام أساسية		
	قسم(A)	قسم(B)	قسم(C)	قسم(D)	قسم(E)	قسم(F)
مجموع التوزيع الأولي	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
التوزيع الثانوي						
توزيع القسم(A)	← %100	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
توزيع القسم(B)		← %100	XXX	XXX	XXX	XXX
توزيع القسم(C)			← %100	XXX	XXX	XXX
مجموع التوزيع الثانوي	0.00	0.00	0.00	XXX	XXX	XXX

المصدر: عبد الكريم بويعقوب مرجع سبق ذكره، ص106.

4.1.2.التوزيع المتبادل: وهو التوزيع الذي يأخذ بعين الاعتبار الخدمات المتبادلة بين الأقسام، حيث لا يتم توزيع أعباء الأقسام الثانوية على الأقسام الأساسية إلا بعد تحديد قيم الخدمات المتبادلة.

ومن خلال التوزيع التبادلي يتضح لنا أنه قد نصادف تبادل للخدمات بين الأقسام، أي بمعنى أنه يمكن إيجاد قسم يقدم خدمة ويتلقى أخرى في نفس الوقت، ولذلك يتوجب الأمر تحديد قيم الخدمات المتبادلة أولا ثم بعدها مباشرة عملية التوزيع الثانوي، أما في حالة عدم وجود أي تبادل للخدمات، هنا تتم عملية التوزيع الثانوي بشكل عادي كما نشير إلى أن عملية تبادل الخدمات لا تقتصر على الأقسام المساعدة فقط بل تتعداه إلى الأقسام الرئيسية، عادة ما نجد قسمين أساسين أو أكثر يستفيدون من خدمات بعضهم البعض، ويتم حساب قيمة الخدمات المتبادلة بطريقة المصفوفات، كذلك مثل ما هو الحال في الأقسام الثانوية.[1]

لاحظنا في الحالة السابقة عندما تقوم الأقسام بتقديم خدمات دون أن تتلقى هي أي خدمة من قسم آخر، فتوزيع المصاريف بين هذه الأقسام يتم بشكل سهل وعادي، أما في حالة إذا ما قامت الأقسام الفرعية بتقديم خدمات وتلقيت في نفس الوقت خدمة، فإن المبلغ الحقيقي الذي سوف يوزع لا يكون صحيحا إلا

[1] . M.G.De Narbonne, **Prix de revient et comptabilité de gestion**, Duond, Paris, PP44-45.

بعد ما يتم تحديد قيمة هذه الخدمة، ولكي تحسب هذه القيمة بكيفية صحيحة هناك طريقتين نلخصهما فيما يلي:[1].

- طريقة التكاليف النظرية: وتسمى أيضا بطريقة التكلفة النموذجية: "وهي طريقة تعتمد على تحديد قيمة الخدمات المتبادلة بصورة نظرية قريبة من الحقيقة بواسطة حساب جبري، وتعدل هذه القيمة دوريا تبعا لتغيرات العناصر المكونة للعبء الأول للقسم"[2]، ويعاب على هذه الطريقة الفوارق الكبيرة التي تعطيها بسبب عمليات التقريب التي تعتمدها.

- الطريقة الرياضية: يعتبر استعمال هذه الطريقة هو الحل الأمثل والأكثر سهولة وشيوعا، تعتمد على مبدأ أساسي وهو تمثيل قيم الخدمات المتبادلة بمتغيرات مجهولة، ثم تحديد مجموع أعباء كل قسم بدلالة المبالغ الأولية للتوزيع الأولي مع إعطاء مبالغ الخدمات المتبادلة المتغيرات المجهولة المحددة من قبل، يمكن لهذا التبادل أن يتعدى المراكز الثانوية إلى المراكز الرئيسية التي كثيرا ما يستفيد بعضها من خدمات بعض، ومنه نحصل بعدها على عدد من المعادلات الجبرية من الدرجة الأولى بعدد هذه الأقسام المتبادلة، ويتم حينها حساب قيمة الخدمات المتبادلة باللجوء إلى الحل الرياضي العادي أو المصفوفاتي أو الآلي، وذلك حسب عدد المعادلات.

المطلب الثالث: وحدات العمل:

يتمثل دور وحدة العمل في تحميل أعباء المراكز الرئيسية إلى المنتجات، ويتم تحديدها عندما تتم معالجة الأعباء غير المباشرة في مراكز التحليل.

1. مفهوم وحدة العمل:

تعددت مفاهيم وحدة العمل وذلك حسب المراحل التي مر بها الدور الذي أوكل إليها.

تعريف01- حسب المخطط المحاسبي العام الفرنسي: إن وحدة العمل عبارة عن وسيلة يمكن بواسطتها قياس إجمالي أعباء المراكز مع تحديد التكلفة التي تتحملها المنتجات.

تعريف02- "وحدة العمل هي وحدة مشتركة تسمح بقياس مجموع تكاليف قسم معين، وكذلك النصيب الذي يحمل منها على سعر تكلفة المنتجات".[3]

تعريف03- " هي عبارة عن الوحدة التي تمكن من تحميل تكاليف مركز التحليل على حسابات تكاليف المنتوجات أو الطلبيات".[4]

انطلاقا من هذه التعريفات يمكن الخروج بما يلي :

- إجمالي الخدمات المقدمة من قبل مراكز التحليل يتم قياسها وفق وحدة عمل؛

---

[1] . محمد سعيد أوكيل, **تقنيات المحاسبة التحليلية**, دار الآفاق, الجزائر, دون تاريخ نشر, ص110.

[2]. ناصر دادي عدون, مرجع سبق ذكره, ص45.

[3] . Cibert Andre, La comptabilité analytique, 5éme édition, Dunod, Paris, 1975, P43.

[4]. محمد سعيد أوكيل, مرجع سبق ذكره, ص116.

- الأعباء المحملة إلى المنتجات يتم تحديدها وفق وحدات عمل؛
- تسمح وحدة العمل بمتابعة تطور التكاليف في الأقسام.

وعليه فضرورة تحميل مصاريف قسم معين إلى سعر تكلفة أي منتوج بصفة عقلانية، يتطلب منا مسبقا تحديد وحدات عمل متجانسة، والإجراء الهام في مجال توظيف وحدات العمل يكمن في اختيار وحدة العمل الأكثر ملائمة لنشاط القسم، هذا العمل ليس سهلا نظريا لتعدد الوحدات المادية والمعنوية المستخدمة في الاقسام، وكذلك طبيعة العلاقة الموجودة بين الوحدات فيما بينها وبين نشاط القسم، وتتمثل صعوبة هذا الإجراء في صعوبة تحديد علاقة الارتباط بين هذه الوحدات ومصاريف هذه الأقسام.

2. معايير إختيار وحدة العمل:

لا بد من توفر عدة معايير عند اختيارنا لوحدة العمل :

قبل الخوض في هذه المعايير، نذكر ميزاتنا :

1.2. ميزات وحدة العمل:

- **ميزة الثبات:** وهذا يعني أن وحدة العمل تبقى طبيعتها ثابتة دون تغيير.
- **ميزة التكرار:** يجب أن تكون هذه الوحدة المستخرجة هي نفسها في المرة اللاحقة، ويجب أن يكون عدد هذه الوحدات بقدر كافي.

2.2. معايير الاختيار : إن اختيار وحدات العمل يتم وفق مواصفات أهمها :

- أن تكون معبرة عن نشاط القسم وعن المعنى الكمي للخدمات المؤداة؛
- أن تسمح بمتابعة نشاط المركز، ويجب أن تكون أداة لتحميل الأعباء إلى المنتجات أو الطلبيات؛
- يجب ان تتوفر على ما يلي:

أن تمثل ميزة وخاصية نشاط المركز، أن تكون إحدى وسائل الاتصال بين المسؤولين على مختلف المسؤوليات، أن تكون بسيطة، أن تكون سهلة الاستعمال في حالة العمل وفق نظام الطلبيات.

- أن توضح مدى الارتباط القائم بين إجمالي التكاليف والأداءات المقدمة.

وبصفة عامة، فإن وحدة العمل المثلى هي التي تعبر عن الارتباط القوي بين تغير إجمالي التكاليف والتغير الكمي للأداءات المقدمة.

3. أنواع وحدات العمل: يوجد نوعين من وحدات العمل وهما:

1.3. وحدة العمل الحقيقية: وهي التي تعبر عن طبيعة الأداء المقدم من المراكز مثلا:

ساعة عمل آلة، ساعة يد عاملة، ساعة وحدة مشتراة، وحدة مستهلكية، وحدة مخزنة.

بحيث أن ساعة عمل الآلة ترتبط بوقت تشغيل الآلات المستعملة في صنع هذه المنتجات أو الطلبيات أما ساعة عمل يد عاملة ترتبط بوقت العمل الذي يستغرقه العامل في صنع المنتجات، وأما وحدة مستهلكة ترتبط بالاستهلاكات المقدمة من كل مركز (عدد، وزن، حجم، مساحة).

2.3. وحدة العمل النقدية: وهي عبارة عن تعبير نقدي عن طبيعة نشاط المركز، وغالبا ما تختار هذه الوحدة على مستوى قسم التوزيع وقسم التموين أحيانا.

4. أصناف وحدات العمل الأكثر استعمالا:

1.4. في **مراكز التحليل الخاصة بالتموين:** الوحدة النقدية كالدينار للوحدة المشتراة، الكمية المشتراة والمعبر عنها بالأوزان، الحجم، الأطوال.

2.4. في **مراكز التحليل الخاصة بالإنتاج:** ساعة عمل آلة، ساعة عمل يد عاملة، كمية المنتوجات المعبر عنها بالوزن، الطول...إلخ.

3.4. في **مراكز التحليل الخاصة بالتوزيع:** الوحدة النقدية الدينار للوحدة المباعة، الكمية المباعة في المنتجات.

ويمكن تلخيص ما سبق في الجدول أدناه:

جدول رقم (04.I): مثال توضيحي عن أنواع وحدات العمل:

الأقسام	وحدة العمل المستعملة	نوع الوحدة
التموين	- الوحدة النقدية للوحدة المشتراة. -الكمية المشتراة والمعبر عنها بالأوزان، الحجم.	نقدية حقيقية
الإنتاج	- ساعة عمل آلة. - ساعة عمل يد عاملة. - الوحدات المستهلكة (المواد الأولية). -الوحدات المنتجة.	حقيقية حقيقية حقيقية حقيقية
التوزيع	- الوحدة النقدية للوحدة المباعة. - الكمية المباعة من المنتجات.	نقدية حقيقية

المصدر: تصور الباحث

كما سبق وان ذكرنا بأن اختيار وحدة العمل يكون نتيجة الارتباط القوي بين تغير أعباء المراكز والخدمات التي تقدمها لهذه الأخيرة.5. كيفية إختيار وحدات العمل: انطلاقا من معايير اختيار وحدات العمل، من الواضح أن الوحدة المقصودة هي الوحيدة التي تعبر عن علاقة الارتباط القوية بين التحول في إجمالي التكاليف والتحول في كمية الخدمات المؤداة أي بين "OUTPUT" و "INPUT" للنظام المعني، إن إجراء عدة ملاحظات على فترات مختلفة لنشاط المؤسسة مع تحديد وتحليل العلاقات الموجودة بين التكاليف المرتبطة بالقسم وعدد الوحدات التي يمكن أن تستعمل كوحدة عمل، أمر يساعدنا كثيرا في اختيار علاقة الارتباط الأكثر بينها.[1] ويستعمل لهذا الغرض طريقتين :

[1].Michel Gervais, **Contrôle de gestion et planification d'entreprise**, 8ème édition, Economica, Paris, 1989, P41.

1.5. الطريقة البيانية: وهي عبارة عن تمثيل مختلف وحدات العمل، الممكن اعتمادها في قسم ما تمثيلا بيانيا وتحديد علاقة كل منها بمجموع أعباء القسم، ثم يلاحظ بعدها أين يكون التناسب جيد (خطي) ليتم بعدها إختيار الوحدة الأنسب والأدق أي، اختيار النموذج الأقل تشتت.

مثال: نفترض أنه في مركز نشاط يتم العمل وإنجازه وفق الآلات والمعطيات التالية تتعلق بـ 10 أشهر، وقد تم إستخراج عدة وحدات العمل وهي: ساعة يد عاملة، ساعة آلة، عدد الوحدات (المستهلكة) المنتجة، وزن المادة المستهلكة. والجدول التالي يوضح التكاليف المتعلقة بذه الفترات:

جدول رقم (05.I): يوضح التكاليف المتعلقة بفترات زمنية معينة:

وحدات العمل	الشهـ ـور									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
وزن المادة المستهلكة	890	1000	820	950	910	1020	850	690	780	840
عدد الوحدات المنتجة	780	910	740	800	750	850	750	600	650	720
ساعة عمل آلة	2500	5000	2400	7000	6000	6700	2800	3600	5700	3800
ساعة عمل يد عاملة	2300	3000	2200	3500	3000	4000	2700	2500	2500	2600
إجمالي التكاليف	16000	17200	15200	16700	16100	17600	15800	14000	15300	15850

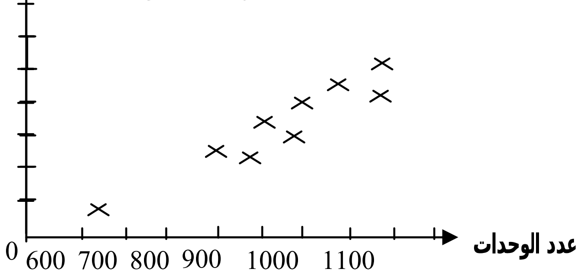
المصدر: Jacques .Margerin ,Gérard Ausset, **Comptabilité Analytique Outil De Gestion**, Édition Paris, 1997, P 137.

والسؤال المطروح : ما هو المعيار أو الأساس الذي يسمح لنا بالمفاضلة بين هذه الوحدات المقترحة واختيار إحداها؟. وللإجابة على السؤال التالي يجب إتباع إحدى الطريقتين:

- انطلاقا مما سبق وبتطبيق الطريقة البيانية نقوم برسم المنحنيات البيانية للتكلفة الإجمالية ولكل وحدة واحدة من وحدات العمل المقترحة على حدة، ويكون ذلك كالتالي:

شكل رقم (05.I): وحدة العمل مقبولة بتحفظ

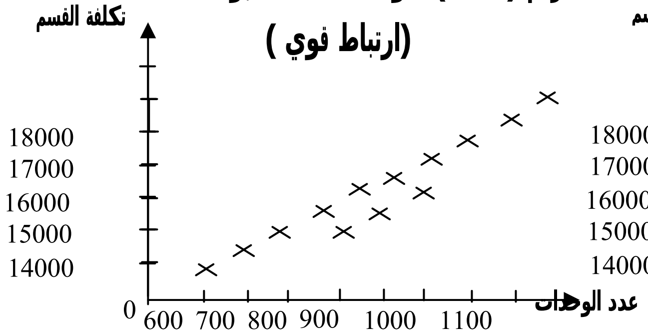
(ارتباط مقبول)



(ساعة يد عمل آلة)

شكل رقم (06.I) : وحدة العمل مقبولة

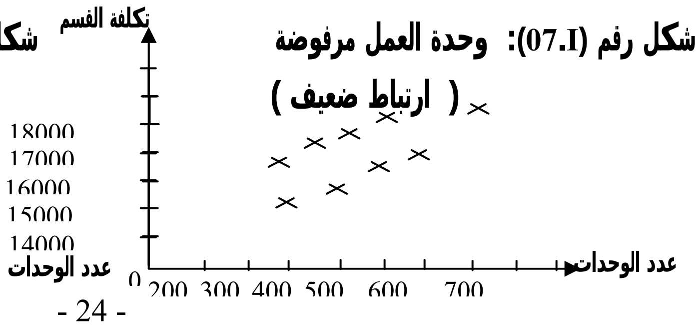
(ارتباط قوي)



(ساعة عمل يد عاملة)

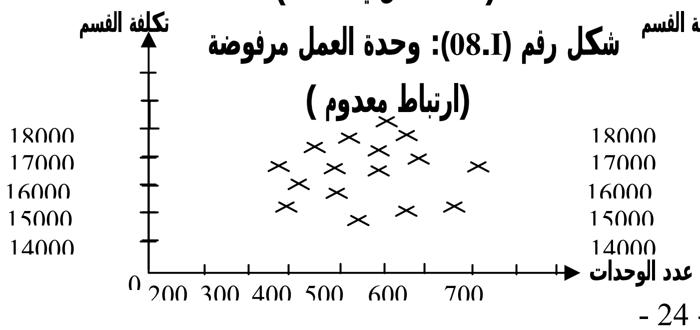
شكل رقم (07.I): وحدة العمل مرفوضة

(ارتباط ضعيف)



شكل رقم (08.I): وحدة العمل مرفوضة

(ارتباط معدوم)



المصدر: . Ibidem, Page 137

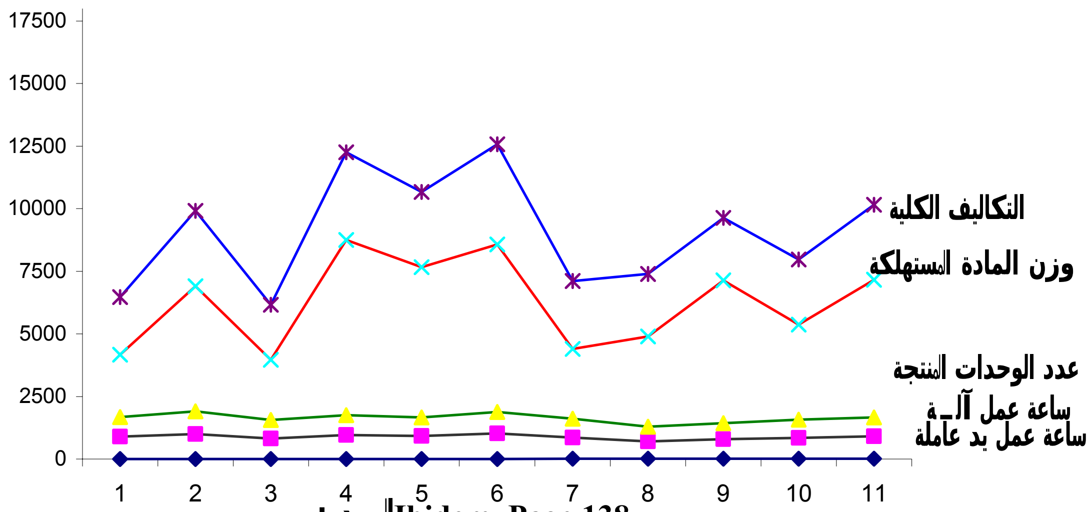
(وحدة منتجة) (وزن مادة مستهلكة)

وانطلاقا من هذه المنحنيات البيانية نلاحظ أن كل من المنحنى رقم (07.I) ، (08.I) (وزن المادة المستهلكة، عدد الوحدات المنتجة) على الترتيب، لا يمكن اختيار إحداهما كوحدة عمل لهذا المركز، وذلك لكون الارتباط الموجود بينهما وبين تكاليف المركز لنفس الفترة معدوم، أي لا وجود للارتباط، نظرا للتشتت القوي.

بينما نلاحظ أن كل من المنحنى رقم(05.I) ، (06.I) (ساعة عمل آلة، ساعة عمل يد عاملة) على الترتيب، إذ يمكن اختيار إحداهما كوحدة عمل لهذا المركز لنفس الفترة؛ لأنه كلما كان المنحنى البياني يميل إلى الإستقامة كلما كان الارتباط قويا، وبالتالي نختار الوحدة الأكثر ارتباط.

ويمكن اختصار التمثيلات البيانية السابقة في تمثيل بياني واحد، وذلك من أجل إيضاح المقارنة.

شكل رقم (09.I) : تمثيل بياني يظهر المفاضلة بين وحدات العمل:



المصدر: Ibidem, Page 138.

ويعد هذا الحل مختصرا لحد ما عن الحل الأول، بحيث نقارن منحنى التكاليف الإجمالية مع كل منحنى من المنحنيات الأخرى، ويتم المقارنة من حيث تساير المنحنيات إلى حد ما، ونختار وحدة العمل في هذه الحالة بالنظر إلى المنحنى الأكثر مسايرة مع منحى التكاليف الإجمالية، وبالنظر إلى التمثيل البياني السابق نلاحظ أن كل من منحنى ساعة عمل يد عاملة، وساعة عمل آلة هما الأكثر مسايرة لمنحنى إجمالي التكاليف، وتعد هذه الطريقة بسيطة وسهلة بحيث تستعمل كل المعطيات في تمثيل بياني واحد.

2.5. طريقة التسوية الخطية: وفق هذه الطريقة يجري البحث عن معادلة خطية من النوع: $Yi = a + BXi$ حيث يتقارب معاملها الأساسي من الواحد الصحيح مقارنة مع معامل الارتباط الخطي(R) المعطى بالعلاقة التالية:[1]

$$R = \frac{\sum_{i=1}^{n} Xi\,Yi - n\bar{X}\bar{Y}}{\sqrt{\sum_{i=1}^{n} Xi^2 - n\bar{X}^2}\ \sqrt{\sum_{i=1}^{n} Yi^2 - n\bar{Y}^2}}$$

بحيث:

Xi: تمثل وحدة العمل المقترحة.

Yi: تمثل أعباء القسم المستهدف.

$\bar{X}$: تمثل المتوسط الحسابي لوحدات العمل المقترحة.

$\bar{Y}$: تمثل المتوسط الحسابي لأعباء القسم المستهدف.

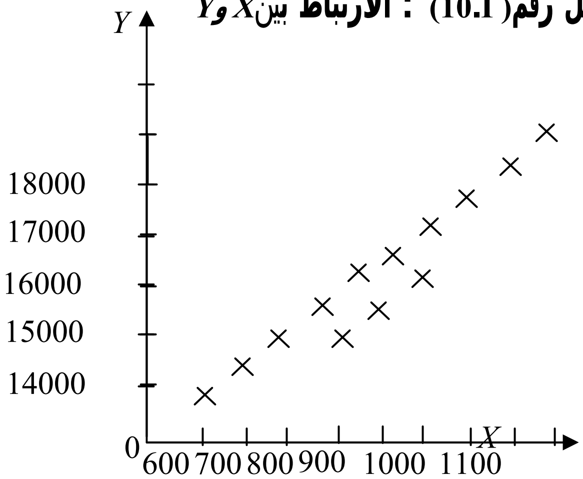
n : تمثل عدد المشاهدات.

وتعتمد هذه الطريقة على مفهوم الارتباط، ومنه لا بد التطرق لمفهومه بشيء من التفصيل. وعند رسم سحابة النقاط بين المتغيرين X و Y يمكننا إيجاد علاقة خطية، وهذا انطلاقا من طريقة المربعات الصغرى أو المعقولية العظمى .وتعطى قيمة $\hat{a}$ ، $\hat{B}$ والمقدرتين وفق العلاقتين التاليتين:

$$\hat{B} = \frac{\sum_{i=1}^{n} Xi\,Yi - n\bar{X}\bar{Y}}{\sum_{i=1}^{n} Xi^2 - n\bar{X}^2}$$

$$\hat{a} = \bar{Y} - \hat{B}\bar{X}$$

شكل رقم(10.I) : الارتباط بين $\hat{X}$ **و** $\hat{Y}$



المصدر: **Jacques .Margerin ,Gérard Ausset, Op.Cit, P137.**

ومنه يكون الارتباط قوي (الأقل تشتت) إذا كان يقترب من الواحد بالقيمة المطلقة، أي $-1 \leq R \leq 1$

* إذا كان $R = 0$ لا توجد علاقة بين X و Y.

* إذا كان $R \neq 0$:
  - R موجبة وجود علاقة طردية.
  - R سالبة وجود علاقة عكسية.

6. تحديد تكلفة وحدة العمل :

[1]. محمد سعيد أوكيل, مرجع سبق ذكره, ص123.

لكي نتمكن من تحديد تكلفة وحدة العمل لابد من تحديد كل من:

- التكلفة الإجمالية لكل مركز رئيسي لفترة معينة؛
- عدد وحدات العمل لكل مركز رئيسي لنفس الفترة.

وتحسب تكلفة وحدة العمل كما يلي :

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \frac{\text{مجموع أعباء المركز}}{\text{عدد وحدات القياس}}$$

المبحث الثالث: تقييم المخزون وأهميته في حساب سعر التكلفة:

محاسبة المواد (المخزونات) تعد عنصر هاما في مجال تسيير المخزونات، فهي تسمح بمتابعة حركة المخزونات بشكل دقيق وذلك بتسجيل كل الإدخالات والإخراجات بالكمية والقيمة، وهكذا يمكن حساب مختلف التكاليف والتكلفة النهائية المراد تحديدها.

المطلب الأول : مفهوم المخزون:

1. تعريف المخزون: نجد هناك مفاهيم متعددة تتعلق بالمخزون، ولكن كلها تتمحور حول مفهوم واحد.

تعريف 01: هو عبارة عن جزء من رأسمال المؤسسة في (مواد وسلع) مخزونة لفترة زمنية محددة من أجل بيعها أو استعمالها في عملية الانتاج.

تعريف 02: يمثل المخزون، قيمة الوسائل التي اشترتا المؤسسة، سواء لإعادة بيعها على حالتها أو تصنيعها وتحويلها إلى منتجات مصنعة.[1] ومن هذا التعريف نستنتج أن المخزون ينقسم إلى قسمين :

- القسم الأول يضم الوسائل المشتراة، وهي البضاعة والمواد الأولية؛
- القسم الثاني ويضم قيمة الوسائل الناتجة عن تحويل المواد الأولية، وهي المنتجات المختلفة (منتجات تامة الصنع، منتجات قيد الإنجاز، منتجات نصف مصنعة، وبقايا المواد الأولية).

2.العناصر المكونة للمخزون: للمخزون أنواع كثيرة ومختلفة، تختلف حسب طبيعة المادة وشكلها،ونذكر منها:[2]

[1]. سعدان شبايكي, **تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني**, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 2002, ص65.

[2] محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص ص115-116.

1.2. البضائع: هو كل ما تشتريه المؤسسة بغرض بيعه دون إحداث أي تغيير عليه.

2.2. المواد واللوازم: وهي مجموعة المواد المشتراة بغرض استهلاكها أو إدخالها في العملية الانتاجية (تحويلها) ومن أهم المواد واللوازم: المواد الأولية، لوازم ومنتجات الصيانة.

3.2. المواد نصف المصنعة: هي المنتجات التي خرجت من المرحلة الانتاجية ووصلت إلى مرحلة معينة من التصنيع، والتي ستدخل مستقبلا في مرحلة جديدة من التحويل من أجل تكميلها للوصول إلى المرحلة النهائية سواء كانت هذه المرحلة المقبلة تتم في المؤسسة نفسها أو خارجها.

4.2. المنتجات قيد الانجاز: وتتكون من المفردات غير الكاملة، والتي ما زالت في مرحلة الانتاج، أي لم تبلغ مرحلة معينة، ويظهر هذا النوع في نهاية السنة المالية.

5.2. المنتجات التامة: وهي عبارة عن منتجات التي وصلت المرحلة النهائية من الانتاج، ومن ثم ستدخل مرحلة البيع أو التوريد.

6.2. الفضلات والمهملات: وهي عبارة عن مخلفات العملية الانتاجية أو الزوائد من المواد المستخدمة في الاستغلال العادي.

وتحتفظ به المؤسسة من أجل: استخدامه في عملية التصنيع أو بيعه إلى مؤسسات المناولة.

7.2. المخزون الخارجي: وهو عبارة عن ما تملكه المؤسسة من المنتجات من أي طبيعة كانت، ولكن ليس في حيازتا حاليا.[1]

8.2. المشتريات: وهو حساب وسيط (وهمي)، لا يعبر عن موجودات ، بل يستخدم كوسيط بين مرحلتي الحيازة القانونية والحيازة الفعلية على المشتريات أثناء دورة مالية واحدة وواحدة فقط، لذلك حتى إن تأخرت مرحلة من هذين المرحلتين فسوف يسوى ويرصد عبر الحساب رقم 37 أو الحساب رقم 538.[2]

المطلب الثاني : تقييم حركة المخزونات:

إن حساب سعر التكلفة للمنتوجات (أو البضائع) المباعة في المؤسسة يعتبر هدف لمراقبة عناصر المخزون، إذ أنه من الضروري أن تكون هذه المراقبة كميا وقيميا، وتقوم با أساسا مصلحة المحاسبة بالاشتراك مع مصلحة التخزين.

ويمكن تعريف **الجرد الدائم** بأنه تنظيم لحسابات المخزونات يسمح بمعرفة الموجودات منها بصفة مستمرة (خلال الدورة الاستغلالية) بالقيم والكميات، وهذا بفضل تسجيل حركتها.

وهذا الجرد الدائم يقارن دوريا مع الجرد النهائي الحقيقي (لنهاية الدورة) وتحسب الفروقات بينهما حيث تمثل عنصرا من الإيرادات وتكاليف المحاسبة التحليلية.[3]

---

[1] . عبد الكريم بويعقوب, مرجع سبق ذكره, ص65.

[2]. أحمد طرطار, **تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة**, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 2002, ص80.

[3]. ناصر دادي عدون, مرجع سبق ذكره, ص62.

ويمكننا الحصول على المخزون الباقي في أي فترة بالكمية وبالقيمة وهذا وفق القاعدة التالية :

المخزون النهائي = مخزون أول المدة + الإدخالات – الإخراجات

1. تقييم الإدخالات : ويمكن أن نميز ثلاثة أنواع من الإدخالات :

1.1. المشتريات: تسجل هذه الإدخالات وفق تكلفة حيازتا والتي تتضمن:

- ثمن الشراء خارج الرسوم القابلة للاسترجاع وقيمة الأغلفة المسترجعة؛
- مصاريف نقلها وتفريغها والتخزين والترتيب؛
- الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات الممنوحة من طرف الموردين التي ليس بغرض تعجيل الدفع.

ومنه: **المشتريات = ثمن الشراء + نفقات الشراء**

2.1. المنتجات التامة، نصف التامة، الجارية: وتقوّم هذه المنتجات بتكلفة إنتاجها إبتداءا من مرحلة إنتاجها إلى المرحلة التي بلغتها من الصنع أو التحويل.

وفي كثير من الأحيان تسجل المنتجات التامة بسعر بيعها أخذا بعين الاعتبار مصاريف التوزيع.

2. تقييم الإخراجات: كما نعلم أن عملية تقييم المدخلات تتم وفق شكل سهل وبسيط، في حين أن تقييم المخرجات يحتاج إلى معالجة خاصة وهذا نظرا للأسباب التالية:

- اختلاف أسعار المشتريات وهذا نظرا لاختلاف كل من الموردين، الأسواق، أوقات الشراء، وسائل النقل.
- وتوجد عدة طرق تستعمل لتقييم الإخراجات، حيث هذه الطرق تختلف من مؤسسة لأخرى وهذا حسب اختلاف استراتيجيات وأهداف المؤسسة واختياراتا.
- وينصح المؤسسة بعدم تغيير الطريقة المتبعة وذلك لما له من أثر على تسييرها، وخاصة على النتيجة والمخزون النهائي، وكذلك من أجل توحيد أو استقرار القواعد المحاسبية المتبعة حتى يتسنى لمتخذي القرار أو المسيرون تقييم الأداء والمقارنة بين الدورات الاستغلالية، ومن أهم الطرق المستعملة:

1.2. الطريقة الوسطية للمشتريات: هي طريقة تأخذ بعين الاعتبار قيم الإدخالات والتي نتحصل عليها بضرب سعر الوحدة المدخلة في عدد كمياتا، وتجمع بعدها هذه القيم وتقسم على إجمالي الكميات لنستخرج في الأخير قيمة المخزون ويتم حسابا وفق العلاقة التالية: [1]

$$\text{ت و م} = \frac{(ك_1 \times س_1) + (ك_2 \times س_2) + \ldots\ldots\ldots\ldots (ك_ن \times س_ن)}{ك_1 + ك_2 + \ldots\ldots\ldots\ldots ك_ن}$$

علما أن:

ت و م : تمثل التكلفة الوسطية المرجحة.

[1] . نفس المرجع , ص ص64-68.

(ك$_1$ ، ك$_2$ ،.......ك$_ن$) تمثل الكميات على مختلف الفترات.

(س$_1$، س$_2$،.......... س$_ن$) تمثل السعر لمختلف الفترات.

ويمكن تحديد التكلفة الوسطية بإحدى النماذج أو الأساليب الثلاثة الآتية:

-تحديد سعر الوحدة بالاستناد إلى مجموع مشتريات الفترة؛

-تحديد سعر الوحدة بالاستناد إلى مجموع مشتريات الفترة مع الأخذ بعين الاعتبار مخزون أول المدة؛

-تحديد سعر الوحدة بالاستناد إلى التكلفة الوسطية بعد كل عملية إدخال مع الأخذ بعين الاعتبار مخزون أول المدة.

كما أن للطريقة مزايا أهمها:

- تفادي كثرة الحسابات، لأن متوسط السعر يحسب على فترات متباعدة نسبيا؛
- التخفيض من تأثير التغيرات التي يمكن أن تخضع لها تكلفة الإدخال؛
- توحيد أسعار المخرجات من المخازن الذي يساعد على تقارب التكاليف بين مختلف الدورات الإنتاجية مما يزيد في مصداقية عملية المقارنات.

2.2. طريقة نفاذ المخزون:

تعتمد هذه الطريقة على تسعير الإخراجات وفق ترتيب معين يتبع عملية الإدخال المختلفة مع إبقاء المخزونات بنفس القيم التي دخلت بها، كما أن عملية التقييم تكون بالأسعار لا بالكميات، ونميز بين نوعين من طرق نفاذ المخزون.

1.2.2. طريقة الوارد أولا يصرف أولا (FIFO). FIRST IN FIRST OUT:

تقييم الإخراجات وفق هذه الطريقة على أساس التسلسل التاريخي لدخولها، فالمخزونات التي دخلت أولا تخرج أولا، ثم تخرج التي تليها، وهكذا يتتابع الخروج حسب الأقدم في الدخول حتى نصل إلى المخزونات التي دخلت حديثا، وتستعمل هذه الطريقة خاصة عند وجود مخزونات تتأثر سريعا بعامل الزمن.[1]

2.2.2. طريقة الوارد أخرا الصادر أولا (LIFO) LAST IN FIRST OUT:

وفق هذه الطريقة تقيم المخرجات على أساس أسعار السلع والمواد التي دخلت أخيرًا ثم اللجوء إلى أسعار الكميات التي وردت قبلها في حالة نفاذ الكمية الأولى، وهكذا...، حتى الوصول إلى المخزونات التي دخلت أولا، ويبقى المخزون النهائي بتكلفة المواد التي تحصلت عليها المؤسسة في الأول، أما سعر التكلفة فيحسب بتكلفة المواد التي دخلت في آخر الفترة.[2]

3.2. طريقة السعر النظري الثابت (السعر الإداري): المقصود بالسعر النظري أو السعر الإداري هو ذلك السعر الذي تتخذه الإدارة أساسا لتسعير المواد الصادرة دون النظر في السعر الفعلي، فقد تتخذه الإدارة السعر

[1] . محمد الجزار, **محاسبة التكاليف**, مكتبة عين شمس, القاهرة, 1970, ص ص168-169.

[2] . ناصر دادي عدون, مرجع سبق ذكره, ص69.

السائد في زمن معين أو السنة المالية لتسعير المواد الصادرة، وفي الأخير قد تحدد الإدارة سعرا نموذجيا لتسعيرة المواد الصادرة، ولكن استخدام هذا السعر الموحد لكل صنف من الأصناف يؤدي إلى ظهور فروق في تقييم المخزون لكل صنف، نتيجة مخالفة الأسعار الفعلية التي تثبت بها المواد الواردة، وتعالج هذه الفروق في نهاية كل فترة على أنها تكاليف تضاف إلى التكاليف الصناعية غير المباشرة. [1]

4.2. طريقة تقييم الإخراجات على أساس سعر الشراء: وفق هذه الطريقة تقيم الإخراجات بسعر شرائها وهذا خاصة في الظروف الطارئة أي بدون دخولها إلى المخازن فإنها توجه مباشرة إلى العملية الإنتاجية.

5.2. طريقة تكلفة الإحلال: وتنقسم هذه الطريقة إلى نوعين:[2]

1.5.2.الوارد مستقبلا الصادر أولا (NIFO): إن مبدأ هذه الطريقة يعتمد على السعر وليس على المادة في حد ذاتها، بحيث يتم تقييم الإخراجات على أساس السعر التقديري للتموين مستقبلا.

2.5.2. التقييم بسعر السوق الحاضرة: يتم تقييم الإخراجات على أساس سعر السوق المطبق أثناء استعمال المواد.

المطلب الثالث: تقييم طريقة الأقسام المتجانسة في حساب التكاليف:

لقد أدت هذه الطريقة دورا بارزا في النشاط الاقتصادي للمؤسسات خاصة خلال الفترة التي تلت ظهورها وتطبيقها، بحيث زاد الاهتمام بها والعمل على تطويرها، وبرزت أهميتها من خلال مساهمتها في تطوير تنظيم المؤسسة ووضع قاعدة جيدة للعمل المحاسبي استفادت منه حتى الطرق الأخرى، إلا أنها تعرضت لعدة انتقادات أدت بمفكري وخبراء المحاسبة بالإهتمام وتطوير طرق أخرى أو العمل على تجاوز نقائص هذه الطريقة وفيما يلي نتعرض لمزاياها وعيوبها:

1. المزايا:

- تعتبر طريقة الأقسام المتجانسة من احسن الطرق لحساب التكاليف من حيث إدخال مجموع الأعباء في سعر التكلفة ومن خلالها إمكانية تحليل تطور أسعار التكلفة عبر مختلف مراحل الإنتاج والتوزيع؛[3]
- تزودنا بالتكاليف الإجمالية لكل قسم؛
- تعطينا مفهوم وحدة العمل، وتحديد كيفية حساب تكلفة هذه الوحدة؛
- تسمح بمراقبة تطور التكاليف في الأقسام؛
- إحدى أدوات مراقبة التسيير؛
- تمكن من تقييم أداء المسؤولين عن الأقسام؛

[1]. محمد أحمد خليل, **التكاليف في الوحدات الصناعية**, دار الجامعات, مصر, 1976, ص282.

[2]. محمد علي الجبالي, قصي السامرائي, **محاسبة التكاليف**, دار وائل للنشر, عمان, الأردن, 2000, ص48.

[3] Michel Gervais: **Contrôle De Gestion Et Planification D’entreprise**, 8° Édition, Economica 1989, Paris. Page 41.

- إيجاد الفروق وذلك بالمقارنة بين التكاليف المقدرة والمحصل عليها فعلا، ومن هناك تحليل هذه الفروقات والبحث عن أسبابها بهدف التقليل منها أو القضاء عليها؛

- مقارنة تكلفة الإنتاج أو سعر التكلفة بأسعار البيع السوقية بهدف اتخاذ قرارات صائبة في هذا المجال (السعر، التكلفة).

2. العيوب:

أهم عيب يوجه لطريقة الأقسام المتجانسة أنها لا تطلعنا بسعر التكلفة إلا بعد انتهاء دورة الاستغلال في حين يحتاج مسيرو المؤسسات معرفة سعر تكلفة منتوجاتهم في خلال الدورة، وهذا لاتخاذ القرارات المتعلقة بحجم وأسعار المبيعات.

أما باقي العيوب الأخرى التي تتواجد في طريقة الأقسام المتجانسة فهي:

- صعوبة تقسيم المؤسسة إلى أقسام أو مراكز عمل وخاصة بالنسبة للمؤسسات التي تتبع إستراتيجية الإنتاج المتنوع؛

- كثرة الحسابات (من توزيع أولي ، مفاتيح التوزيع ...إلخ)؛

- تعتمد على التقريب وخاصة عند التوزيع والتحميل؛

- صعوبة تحديد وحدات العمل؛

- عدم الأخذ بعين الإعتبار التغير في مستوى النشاط لثبات التكاليف الثابتة،[1] أي يتم تحميلها دون مراعاة حجم النشاط، وهذا ما ينعكس على بعض الدورات بالإيجاب والبعض الأخر بالسلب أي حسب زيادة أو نقص حجم النشاط، وبالتالي تؤدي إلى مغالطة المسيرين ومنه اتخاذ قرارات خاطئة؛

- إن سعر التكلفة الحقيقي والمستخرج بهذه الطريقة هو نتيجة لعدة ظواهر تتغير بصفة مستقلة عن:[2]

- حجم الإنتاج والمبيعات؛
- سعر عوامل الإنتاج المستعملة؛
- المردودية التقنية لعوامل الإنتاج.

[1] J. Trahand. B. Morard. e.c. Charles: **Comptabilité De Gestion**, Coûte, Activé, Réparation, Presse universitaire, Gronoble, Paris 2000. P19.
[2] Michel Gervais:OP. Cit. Page 41.

خلاصة الفصل الأول:

إن حساب التكاليف وسعر التكلفة في المؤسسة الاقتصادية يتم بعدة طرق محاسـبية سـوف نلجـأ لعرضها في الفصل القادم، غير أنه قبل القيام بحساب التكاليف وسعر التكلفة النهائية فمن الـضروري تحليـل بعض المفاهيم وذكر المعلومات التي يجب توفرها في المحاسبة التحليلية ومدى علاقتها بالمحاسبة العامة.

وقد جاء هذا الفصل ليشمل هذه المعلومات والتحاليل التي توفرها المحاسبة التحليلية إعتمادا على معطيات المحاسبة العامة، حيث تعتبر هذه الأخيرة مصدر للمعلومات التي تحتاجها، بالإضافة إلى أن ترتيب وتصنيف التكاليف تعد مرحلة مهمة لحساب سعر التكلفة في المحاسبة التحليلية، إذ تعد طريقة التكلفة الحقيقية من إحدى أهم الطرق لإدخال مجموع الأعباء في سعر التكلفة، حيث تستخدم طرق متعددة لتوزيع مصاريف الاقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية، منها الطريقة المباشرة وطريقة التوزيع التبادلي التي تعد أدق الطرق لأنا تحقق:

- التخصيص العادل للتكاليف الثانوية على جميع المراكز المستفيذة؛
- تحديد التكلفة الحقيقية لنشاط كل قسم؛
- امكانية إقامة نظام سليم للرقابة داخل المؤسسة.

إلى جانب أنا تقوم بتوزيع التكاليف غير المباشرة التي يتم تحميلها بطريقة الاقسام المتجانسة والذي يعتبر مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك.

غير أن هذه الطريقة تعتبر طويلة، حيث من أجل حساب الأعباء الكاملة يجب انتهاء الدورة الاستغلالية كما أنا لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط، نظرا لثبات التكاليف الثابتة التي سوف تؤثر على سعر التكلفة، ولكن رغم هذه النقائص يبقى نظام التحليل لاتخاذ قرارات التسيير داخل المؤسسة بطريقة التكلفة الحقيقية من إحدى أهم الطرق للمحاسبة التحليلية التي سنتطرق إليها في الفصل القادم .

الفصل الثاني:

عرض طرق المحاسبة التحليلية

مقدمة الفصل الثاني:

إن الشيء الذي تتميز به المحاسبة التحليلية هو التطور في تقنياتا وأساليبها، وهذا راجع أولا لطبيعتها الديناميكية وثانيا للحاجات المتزايدة للمؤسسات المتعلقة بطرق التسيير والبحث المتواصل عن أدوات كفيلة لمساعدة الإدارة على التخطيط ومراقبة الآداء والحصول على نتائج تحليلية دقيقة في الوقت المناسب لإتخاذ القرارات المناسبة وخاصة قرار التسعير.

لقد كان لتطور الأبحاث الاقتصادية ومختلف العلوم الأخرى دورا بارزا في تطور المحاسبة التحليلية، وقد مرت انظمتها بعدة مراحل تمثلت في أنظمة التكاليف التاريخية، أنظمة التكاليف التقديرية، وأنظمة التكاليف المعيارية...الخ، وتطورت الطرق التي تطبق من خلالها وتنوعت حسب الظروف السائدة في مجال التسيير فوجدت الطريقة المتغيرة والأقسام المتجانسة... كما قد تناولناها في الفصل السابق، وأخيرا طريقة التكاليف على أساس الانشطة (ABC) التي ظهرت لعجز الطرق التقليدية في تفهم الانشطة عند تخصيص الأعباء غير المباشرة، على أساس وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتجات والموارد التي استخدمت في انتاجها.

وسوف نتناول في هذا الفصل المباحث التالية:

- المبحث الأول: تحليل التكاليف الثابتة بواسطة طريقة التحميل العقلاني؛
- المبحث الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة؛
- المبحث الثالث: طريقة التكاليف المعيارية؛
- المبحث الرابع: عرض طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

المبحث الأول: تحليل التكاليف الثابتة بواسطة طريقة التحميل العقلاني:

نظرا للانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف الكلية وخاصة في عدم ثبات التكلفة الوحدوية المنتجة والتي مردها أن طريقة التكاليف الكلية لا تفرق بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، حيث أن سعر التكلفة وفق هذه الطريقة يأخذ في الحسبان كل عناصر التكاليف التي تدخل في العملية الإنتاجية، والتي بدورها تتغير بتغير حجم النشاط، ولتجاوز هذه الإشكالية جاءت طريقة التحميل العقلاني التي وضعت أسلوبا لتحميل الأعباء الثابتة بطريقة عقلانية، وتدف هذه الطريقة إلى القضاء على تذبذب تكلفة الوحدة المنتجة وبالتالي فهي تأخذ مسألة الأعباء الثابتة بعين الاعتبار وتتوصل إلى تكلفة وحدوية ثابتة، وهذه الأخيرة تفيد المؤسسة كثيرا في تقدير تكاليف المنتجات في مستويات النشاط المختلفة وتخطيط الأسعار في الفترة القصيرة.

المطلب الأول: مفهوم طريقة التحميل العقلاني:

1. تعريف التحمل العقلاني:

هو عبارة عن وسيلة لتعديل تغيرات مستوى النشاط على تكلفة وحدة العمل، وانطلاقا من هذا التعريف فإن هدف التحميل العقلاني هو ثبات التكاليف الإجمالية في نفس ظروف الاستغلال، أي تغير مستوى النشاط لا بد أن يسايره تغير في الأعباء الإجمالية المحملة ولا سيما الثابتة منها.

ويرى أصحاب هذه الطريقة أنا تحقق المزايا التالية:[1]

- يؤدي استخدام هذه الطريقة إلى عدم نقل الجزء غير المحمل من التكاليف الثابتة على عاتق المستهلك عند تحديد أسعار المنتجات؛
- تساعد هذه الطريقة في توجيه نظر الإدارة على الطاقة غير المستغلة وتكلفتها واتخاذ الإجراءات المناسبة لعلاجها؛
- تتماشى هذه الطريقة مع طريقة التكاليف المتغيرة وأن الإنتاج يحمل بالتكاليف الخاصة به والتي لا تتأثر بحجمه؛
- هذه الطريقة لا تتعارض مع طريقة التكاليف الإجمالية، مما يؤدي إلى عدم إهمال كل التكاليف الثابتة وعرفت بأنا تمثل أحد عناصر الإنتاج ولكن جزء منها فقط لا يمثل تكاليف بل هو إسراف.

[1] محمد كمال عطية, **أصول محاسبة التكاليف**, الطبعة الرابعة, دار الجامعات المصرية, الإسكندرية, مصر، 1975, ص294.

2. مبادئ الطريقة:

تأتي طريقة التحميل العقلاني كوسيلة لتحليل التكاليف وسعر التكلفة بفصل الجزء الثابت عن الجزء المتغير، وعلى هذا الأساس تقوم بالفصل بين التكاليف.

- التميز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة؛
- استخدام معامل التحميل العقلاني والذي يتم حسابه وفق العلاقة التالية:

معامل التحميل = النشاط الفعلي / النشاط العادي

- تحديد المقدار المراد تحميله من الأعباء الثابتة: وانطلاقا من هذه العلاقة السابقة فإنه يتم حساب كل من الأعباء الثابتة المحملة وفرق التحميل.

بحيث: الأعباء الثابتة المحملة = الأعباء الثابتة الإجمالية × معامل التحميل

ومنه فرق التحميل = الأعباء الثابتة الإجمالية – الأعباء الثابتة المحملة

أو فرق التحميل = الأعباء الثابتة ×(النشاط العادي – النشاط الفعلي)/ النشاط العادي

عند تحميل التكاليف الثابتة فإننا نجد أنفسنا أمام ثلاثة حالات وهذا حسب معامل التحميل:

- الحالة الأولى: معامل التحميل يساوي الواحد: أي حجم النشاط الفعلي يساوي حجم النشاط العادي ومنه أن التكلفة الثابتة الإجمالية تساوي هي أيضا التكلفة الثابتة المحملة وبالتالي ليس هناك فرق تحميل لأن المؤسسة استخدمت كامل طاقتها النظرية.[1]

- الحالة الثانية: معامل التحميل أقل من الواحد: ومنه أن حجم النشاط الفعلي أقل من حجم النشاط العادي معناه أن المؤسسة لم تستخدم كامل طاقتها الانتاجية، ومنه فإن سعر التكلفة يحمل بالجزء الذي يعنيه فقط والفرق الناشئ بين التكلفة الإجمالية الثابتة والتكلفة الثابتة المحملة يسمى **بخسارة نقص الفعالية.**

- الحالة الثالثة: معامل التحميل أكبر من الواحد: معناه أن حجم النشاط الفعلي أكبر من حجم النشاط العادي، وهذا يعني أن المؤسسة تحملت تكاليف ثابتة أكبر من التكاليف النظرية العادية والفرق الناتج بين التكلفتين يسمى **بربح زيادة الفعالية.**[2]

المطلب الثاني: مفهوم مستوى النشاط وطرق تحديده:

1. مفهوم مستوى النشاط: يمكن التمييز بين نوعين من نشاط المؤسسة وهما:

1.1. النشاط العادي: وهو عبارة عن حجم النشاط النظري الذي ترجو المؤسسة تحقيقه ويحدد في ظل الظروف الملائمة مع الأخذ بعين الاعتبار التوقعات العادية والتغيرات الفصلية.

2.1. النشاط الفعلي: وهو عبارة عن النشاط الذي حققته المؤسسة فعلا أثناء العملية الإنتاجية.

[1] . سفيان بن بلقاسم, حسين لبيهي, **المحاسبة التحليلية: منهجية حساب سعر التكلفة**, دار الآفاق, الجزائر, دون تاريخ نشر, ص82.

[2] . G.Gelbert, P. Piger, Op.Cit., P46.

2. تحديد مستوى النشاط العادي: إن تحديد مستوى النشاط العادي يهدف إلى مراقبة إجمالي التكاليف ويستند عند تحميل هذه الأخيرة إلى الطاقة الفعلية وظروف الاستغلال الداخلية، ولتحديد هذا المستوى نجد هناك عراقيل تحول دون ذلك في تحديده، لأن قدرات المؤسسة وطاقاتها تأخذ طابعان إحداهما بشري والآخر مادي، فعند تحديد مستوى النشاط العادي، فهل يؤخذ حسب قدرات المستخدمين أو الطاقة الآلية للمؤسسة وهيكلتها؟.

ورغم ذلك فتوجد عدة طرق لتحديد هذا المستوى أهمها :

1.2. التحديد على أساس الخبرة: أي انطلاقا من السنوات السابقة يمكن إيجادها عن طريق العلاقة التالية:

مستوى النشاط العادي = (النشاط الفعلي السنوي / عدد دورات الاستغلال)

عيوبا: - عدم الأخذ بعين الاعتبار زيادة ونقص نشاط المؤسسة؛

- عدم تزامن بين الفترات السابقة والحالية.

2.2. تحديد على أساس التقدير: بحيث يلجأ في هذه الحالة إلى ميزانية تقديرية، ومنه:

مستوى النشاط العادي = (النشاط السنوي المقدر / عدد دورات الاستغلال)

3.2. التحديد على أساس الطاقة المتاحة: وهنا يجب استبعاد ساعات العمل الإضافية أو نظام العمل ذو أقصى مستوى، أي يتم تحديد النشاط العادي حسب الظروف العادية للمؤسسة.

المطلب الثالث : تحميل المصاريف الثابتة للأقسام المتجانسة:

حسب هذه الطريقة تفصل الأعباء غير المباشرة الثابتة عن المتغيرة في كل قسم، وتخضع الأولى للتحميل بواسطة معامل التحميل الذي قد يكون وحيد لمجموع أقسام المؤسسة أو قد تختلف المعاملات بين الأقسام وتستعمل نفس المبادئ في توزيع الخدمات بين الأقسام المساعدة والأساسية في طريقة التكاليف الحقيقية. [1]

1. توزيع الخدمات بمعامل تحميل وحيد :

في هذه الحالة يجب توزيع كل الأعباء حسب طبيعتها إلى جزء ثابت وجزء متغير، والجزء الثابت يضرب في معامل التحميل، وبتحديد المجموع المحمل وهي التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة المحملة، توزع على الأقسام بنفس طريقة التوزيع الأولي من الأقسام المتجانسة في التكاليف الحقيقية، ثم يجرى التوزيع الثانوي وتحسب تكلفة وحدات العمل عاديا.

2. توزيع الخدمات بمعاملات تحميل مختلفة:

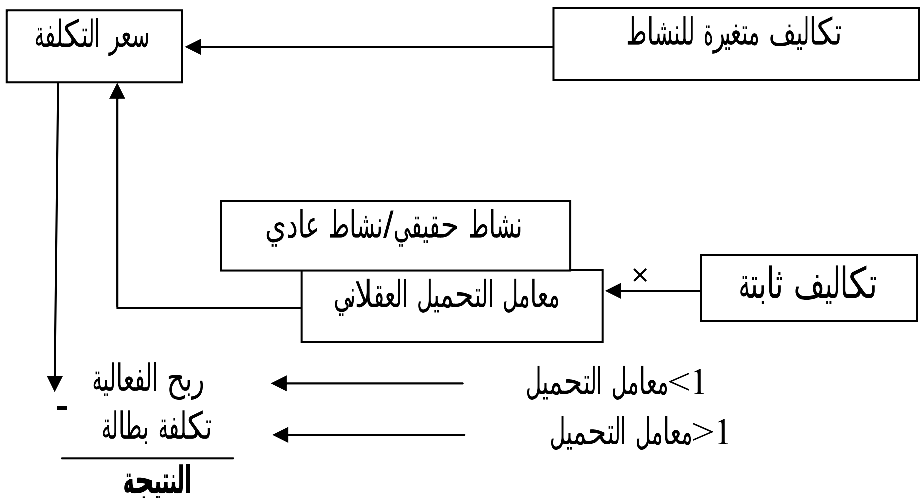
يمكن استعمال نوعين من الجداول عند وجود معاملات مختلفة للتحميل:

- جدول ذو أعمدة مزدوجة أحدها للتكاليف الثابتة والثاني للتكاليف المتغيرة؛
- جدول ذو خانات منفردة مع جدول للملحقات .

[1] . ناصر دادي عدون, مرجع سبق ذكره, ص124.

1.2. جدول ذو الخانات المزدوجة : في هذا الجدول يكون ضرب التكاليف الثابتة في معامل التحميل بعد عملية التوزيع الأولي للأعباء الثابتة والمتغيرة (حسب طبيعتها)، عكس حالة وجود معامل تحميل وحيد وتحسب المجاميع المحملة في كل قسم على حدى، وبعد ذلك تجرى عملية التوزيع الثانوي إن وجدت، أما فوارق التحميل التي تحسب أيضا في كل قسم فتجمع جبريا وتوضع في عمود فوارق التحميل في الجانب الموافق، وتحول بعد ذلك إلى حساب النتيجة التحليلية.

شكل رقم (01.II): يوضح تمثيل طريقة التحميل العقلاني:



المصدر: ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص.129**.**

2.2. جدول التوزيع باستعمال الجداول الملحقة: في حالة وجود عدد كبير من الأقسام المتجانسة في المؤسسة نلاحظ أن جدول التوزيع بالطريقة السابقة (الخانات المزدوجة) معقد وصعب المطالعة والمراجعة، لذا فيلجأ إلى استعمال الجداول الملحقة بالإضافة إلى جدول التوزيع للأقسام أي نقوم بـ :

- إعداد جدول التوزيع بين الأقسام لكل عنصر من عناصر الأعباء حسب طبيعتها؛
- تحويل الأعباء المحملة إلى جدول التوزيع العادي.

3. فروق التحميل العقلاني:

1.3 فرق تحميل التكاليف الثابتة: نتيجة لتغير حجم النشاط بالانخفاض أو الارتفاع بالمقارنة مع النشاط العادي، يؤدي إلى احتساب تكاليف ثابتة أقل أو أكبر من قيمتها الحقيقية، وهذا بدوره يؤثر على سعر التكلفة الذي يبقى ثابتا مهما تغير حجم النشاط، كما نعلم أيضا أن المحاسبة العامة تسجل المصاريف بصفة مجملة دون التفريق بين الثابتة والمتغيرة، وهذا الذي بدوره يؤدي إلى طرح مشكل عدم التوازن بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية عند القيام بعملية التحميل، ولتجاوز هذا الإشكال يجب أخذ فوارق التحميل العقلاني (التكاليف الثابتة) بعين الاعتبار من أجل تسوية التوازن بين المحاسبتين[1].

[1] . نفس المرجع , ص121.

2.3. فرق المخزونات: ويظهر هذا الفرق نتيجة الاختلاف الموجود بين تكلفة الإنتاج الحقيقية وتكلفة الإنتاج بطريقة التحميل العقلاني، الذي ينعكس بدوره على تكلفة إنتاج المخزونات المنتجة أو حتى المشتريات عند تحميل التكاليف الثابتة لأقسام التموين، وعليه ينبغي في آخر كل دورة حساب فروق المخزونات النهائية بين قيمتها الحقيقية وقيمتها بالتحميل العقلاني، إذا كان الفرق موجبا فإن هذا الأخير يضاف إلى النتيجة، أما إذا كان الفرق سالبا فإنه يطرح من النتيجة.[1]

المطلب الرابع: تقييم طريقة التحميل العقلاني: لقد عالجت هذه الطريقة إلى حد ما القصور الذي تشتمل عليه طريقة الأقسام المتجانسة خاصة فيما يتعلق بالمؤشرات التسييرية والمعلومات التي تخص أثر تغير مستويات النشاط على الأداء العام للمؤسسة، وفيما يلي نستعرض مزايا وعيوب هذه الطريقة:

1. المزايا:[2]

- استقرار سعر التكلفة وفق هذه الطريقة إلا في حالة تغير التكلفة المتغيرة للوحدة أو الأعباء الثابتة بشكل إجمالي؛
- تسمح بحساب سعر التكلفة بطريقة عقلانية وذلك من خلال تحميل المنتوج بمقدار التكلفة الثابتة المدمجة وفق معامل التحميل، وبالتالي يمكننا مواجهة مشكل ارتفاع تكلفة الإنتاج أو انخفاضه الناتج من تغير حجم النشاط ومدى انعكاس هذا الأخير على أسعار البيع؛
- تسمح للجميع بالمشاركة في اتخاذ القرارات، خاصة أثناء تحديد حجم النشاط العادي وذلك من خلال مشاركة كل مسؤول قدر مسؤوليته على مستوى قسمه؛
- منهجية الطريقة تسمح بالإطلاع على المردودية التقنية وذلك من خلال تصنيف الأعباء إلى ثابتة ومتغيرة وزيادة عن ذلك فإن ارتفاع حجم النشاط أو انخفاضه وفق هذه الطريقة ينجم عنه خسارة أو ربح، فلذلك فهي تخبر المسؤولين بذلك من أجل أخذ الإجراءات اللازمة وخاصة عندما يتعلق الأمر بالخسارة نتيجة عدم استغلال كامل الطاقة المتاحة.

2. العيوب: [3]

- صعوبة الفصل بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة، خاصة عند وجود الأعباء شبه متغيرة؛
- صعوبة تحديد حجم النشاط العادي للمؤسسة؛
- الجرد الدائم للمخزونات لنهاية دورة الاستغلال، ليس مقيم بقيمته الحقيقية وتكون:
- مقدرة بالنقصان إذا كان النشاط الحقيقي أقل من النشاط العادي لأنها لا تتضمن إلا على جزء من التكاليف الثابتة؛

---

[1] . نفس المرجع، نفس الصفحة.

[2] . نفس المرجع، ص132.

[3] . صالح الرزق, عطاالله خليل بن وارد, **مبادئ محاسبة التكاليف: الإطار النظري والعملي**, دار زهران, الأردن, 1997, ص143.

- مقدرة بالزيادة إذا كان حجم النشاط الحقيقي أكبر من نظيره العادي لأنا تتضمن على تكاليف ثابتة أكثر من نصيبها وعليه فقيمة المخزونات الناتجة عن الجرد الدائم ينبغي أن تكون حقيقية؛

المبحث الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة:

ظهرت هذه الطريقة لأول مرة في أمريكا عند (ج ن هاريس) تحت اسم DIRECT CONSTING وقد انتقلت فيما بعد في الخمسينيات إلى أوربا وبالضبط إلى إنجلترا باسم (MARGINAL COSTING) ثم إلى فرنسا.

لقد استعملت هذه الطريقة تحت عدة أسماء ومفاهيم مختلفة أدت إلى خلط بين هذه الأخيرة، حيث انتقلت من الإنجليزية إلى الفرنسية، ثم إلى العربية، والذي مصدرها الأول هو اسم DIRECT CONSTING الذي لا يعني التكاليف المباشرة بل المتغيرة.[1]

المطلب الأول: مفهوم الطريقة:

1. تعريف الطريقة: ويمكن تقديم التعاريف التالية:

تعريف01: يعرف نظام التكاليف المتغيرة كطريقة لدراسة العلاقات بين حجم المبيعات والربح معتمدا على تحديد عتبة المردودية أو خط الربح.

تعتمد هذه الطريقة على تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة وتتم بدراسة مستوى المردودية، أكثر مما تتم بمستوى سعر التكلفة، تركيبته وتطوره مع أن الأول مرتبط بالثاني، ومن غير الممكن أن نتكلم على مردودية بمعزل عن سعر التكلفة.[2]

تعريف02: يمكن تعريف طريقة التكاليف المتغير أنا طريقة تفيد في تحليل ودراسة العلاقة بين حجم المبيعات والربح مرتكزة في تحليلها على المردودية وحدود الربح.[3]

تعريف03: تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة، وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وتقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج، فتحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية، تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكاليف المتغيرة، مع حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج وهذه الطريقة يطلق عليها التكلفة المتغيرة البسيطة.[4]

---

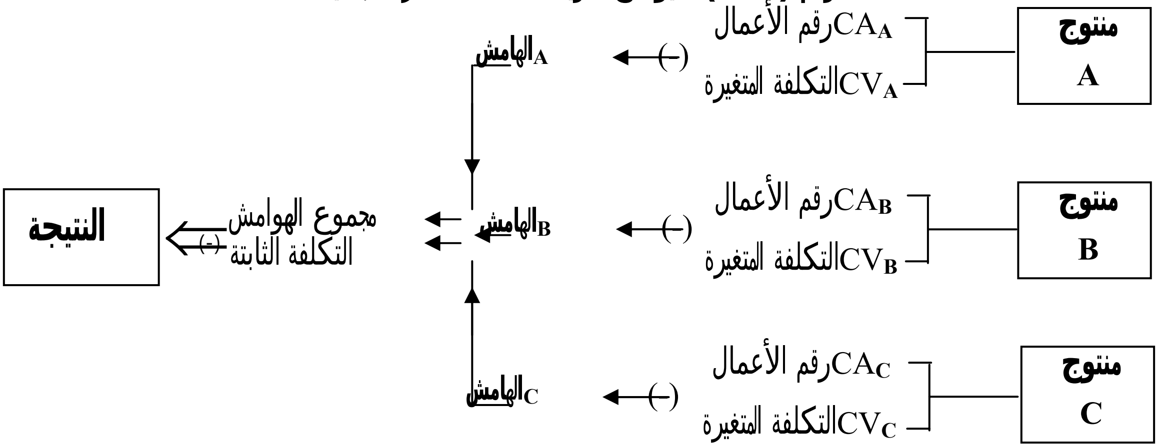
[1] . ناصر دادي عدون, مرجع سبق ذكره, ص136.

[2] . علي رحال, **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**, مرجع سبق ذكره, ص70.

[3] . A.Rabin, J.Poly, **Comptabilité analytique d'exploitation**, 7éme édition, Dunod, Paris, 1976, P107.

[4]. عبد الكريم بويعقوب, مرجع سبق ذكره, ص179.

الشكل رقم (02.II) : يوضح طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة:



المصدر: عبد الكريم بويعقوب، مرجع سبق ذكره. ص179.

من خلال التعريفات السابقة يمكن أن نلخص إلى :

أن طريقة التكلفة المتغيرة تعتمد أساسا على فصل المصاريف إلى ثابتة ومتغيرة، بحيث يتم استبعاد التكاليف الثابتة من حساب التكاليف وسعر التكلفة، وهذا بغرض الفصل بين القرارات الطويلة التي تتعلق بإستراتيجية سير أعمال المؤسسة والقرارات التي تتعلق بفترة الاستغلال، إذًا فهي تعتمد على بعض المؤشرات من أجل الرقابة والتخطيط مثلا: كمؤشر الهامش على التكلفة المتغيرة الذي نحصل عليه بالفرق بين رقم الأعمال وإجمالي التكاليف المتغيرة، وكذلك النتيجة التي نحصل عليها بطرح المصاريف الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة، كما تقوم أيضا بدراسة العلاقة بين المردودية والربح، إذن فهدف هذه الطريقة لا يقتصر على حساب النتيجة فقط بل أكثر من ذلك هو هدف تحليلي اقتصادي.

2. أهداف الطريقة:

للطريقة جملة من الأهداف أهمها:[1]

- تقييم ومتابعة مدى كفاية التشغيل وتحقيق الفعالية في التسيير؛
- تدنية التكاليف وذلك عن طريق الاختيار السليم للمراحل الإنتاجية والتحكم في المصاريف القطاعية؛
- التمييز بين المنتوج ذات الهامش السلبي والإيجابي، بدف تحسين الهامش السلبي أو التخلي عليه والاهتمام بالإيجابي وخاصة في مجال التوزيع والتسويق؛
- تطبيق سياسة أسعار صحيحة بالنسبة للمنتجات المختلفة على حسب قوة تصريفها، ومدى المنافسة التي تصادمها في الأسواق ومدى مرونة الطلب عليها؛
- دراسة تخطيط الأرباح وعلاقتها بحجم المبيعات؛

[1] Abdellah Boughaba, **Comptabilité analytique**, 2[éme] édition, Berti édition, Alger, 1994, PP242-243.

- العمل على اتخاذ قرارات صائبة بهدف زيادة أو التخلي عن نشاط قطاع أو منتوج معين؛
- دراسة وتحليل المردودية انطلاقا من المعلومات التي تبرزها قوائم المحاسبة.

3. مبادئ الطريقة:

تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على مجموعة من المبادئ نذكر أهمها : [1]

- فصل التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة؛
- اعتبار أن التكاليف المتغيرة ضمن عناصر تكلفة الإنتاج ويجب تحميلها على كل وحدة منتجة؛
- اعتبار التكاليف الثابتة من أعباء الدورة المحاسبية؛
- حساب الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتوج على حدى؛
- حساب النتيجة وذلك من خلال طرح الأعباء الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة؛
- دراسة العلاقة بين عناصر التكاليف المختلفة وحجم النشاط والربح؛
- تقييم المنتجات الجاهزة أو قيد الإنجاز انطلاقا من تكلفتها المتغيرة بهدف تسوية الحسابات في نهاية السنة باعتبار أن هذه الطريقة تعتمد أساسا على التمييز بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، فإن هذه الأخيرة هي التي يعتمد عليها في تقييم المخزونات وحساب تكلفة الإنتاج، وكان الهدف من هذا الفصل بين التكاليف هو التفرقة بين القرارات طويلة الأجل وقرارات الاستغلال كما ذكرنا سابقا وذلك من خلال تحديد الأعباء المكونة للتكاليف المتغيرة، ثم استخدامها في طريقة الأقسام المتجانسة.

المطلب الثاني: طرق حساب التكاليف المتغيرة وتحديد النتيجة:

ولحساب سعر التكلفة والنتيجة يمكننا التمييز بين:

1. طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة:

سواء تعلق الأمر بحساب النتيجة لكل منتوج على حدى أو حساب النتيجة بصفة إجمالية للمؤسسة ككل.

1.1. بالنسبة للمؤسسة ككل : وتحسب النتيجة وفق الجدول أدناه:

جدول رقم (01.II): حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة (بالنسبة للمؤسسة ككل):

الرقـم	البيـــان	المبلـــغ	النسبة
01	رقم الأعمال CA	XXXX	% 100
02	التكلفة المتغيرة CV	(-)(XXXX)	% 100
03	الهامش على التكلفة المتغيرة MCV	= (XXXX)	% 100
04	التكلفة الثابتة CF	(-)(XXXX)	% 100
05	النتيجة R	XXXX	% 100

[1] Ibidem, Page 206.

المصدر : عبد الكريم بويعقوب، مرجع سبق ذكره. ص180.

مع العلم أن :

-الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال – التكلفة المتغيرة؛

- النتيجة = الهامش على التكلفة المتغيرة – الأعباء الثابتة؛

2.1. بالنسبة لكل منتوج على حدة: وتحسب النتيجة وفق الجدول أدناه:

جدول رقم (02.II) : حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة(بالنسبة لكل منتوج على حدى):

البيان	$P_1.P_2$. .... P_m				الموع
المنتوجات	P_1	P_2	P_3	P_m	$P_1+ P_2$......... + Pm
رقم الأعمال	CA_1	CA_2	CA_3	CA_m	CA_G
(-) التكلفة المتغيرة	CV_1	CV_2	CV_3	CV_m	CV_G
الهامش	MCV_1	MCV_2	MCV_3	MCV_m	CVA_G
(-) التكلفة الثابتة الإجمالية					CF
= النتيجة					R

المصدر: Abdellah Boughaba, Op.Cit. P.303

2. طريقة التكلفة المتغيرة المطورة:

تقوم هذه الطريقة على تخصيص لكل قسم أو قطاع التكاليف الثابتة الخاصة بنشاطه وهذا تماشيا مع التفكير المحاسبي الحديث، الذي يرتكز على الدقة والاستقلال بين المنتوجات في العملية الانتاجية، حيث أصبح ينتج كل منتوج في ورشات خاصة به، وهذا كان نتيجة لكبر حجم المؤسسات وتنوع المنتوجات.

شكل رقم (03.II): تحديد النتيجة عن طريق التكلفة المتغيرة المطورة:

المبيعات 1	المبيعات 2	المبيعاتN	V_1+V_2. .... + V_N
CV_1	CV_2	CV_N	CV_1+CV_2.............. + CV_N
MCV_1	MCV_2	MCV_N	MCV_1+MCV_2.......+ MCV_N
CFD_1	CFD_2	CFD_N	CFD_1+CFD_2.......... + CFD_N
M/CFD_1	M/CFD_2	M/CFD_N	$M/CFD_1+M/CFD_2$...+M/CFD_N
			CFID
			R B

المصدر: Ibidem. Page 301

V: تمثل قيمة المبيعات أو رقم الأعمال.

Cv: تمثل التكلفة المتغيرة.

MCV: تمثل الهامش على التكلفة المتغيرة.

CFD : التكاليف الثابتة المباشرة.

M/CFD: يمثل الهامش على التكلفة المباشرة الثابتة (الهامش الخاص)

ويساوي : M/CF= MCV – CFD

CFID: التكاليف الثابتة غير المباشرة.

RB: تمثل النتيجة الإجمالية.

المطلب الثالث: تقييم طريقة التكلفة المتغيرة:

من خلال استعراضنا لطريقة التكاليف المتغيرة يمكن استخلاص النتائج التالية:

1. المزايا:

- أنها تقوم على أساس الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة وفق منهجية دقيقة تسمح لنا بحساب عتبة المردودية،[1] وكذا تمد المسيرين بالمعلومات الضرورية التي تساعدهم على فهم الوضعية وضبط سلوك التكاليف وخطط الإنتاج وإعداد الموازنات لاستخدامها في تقييم الأداء.

- تستخدم كمرجع تسييري يفيد في اتخاذ القرارات المستقبلية؛

- تحديد حجم الإنتاج الأمثل للمبيعات الذي يمكن المؤسسة من تحقيق الأرباح والابتعاد عن الخسارة؛

- انطلاقا من عملية فصل التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة فهي في الوهلة الأولى تركز على التكلفة المتغيرة في حساب تكلفة المنتجات وبعض المؤشرات، كالهامش على التكلفة المتغيرة الذي يفيد المؤسسة في الاطلاع على وضعيتها والحصول على المعلومات الضرورية في الوقت المناسب من أجل اتخاذ الإجراءات المناسبة كذلك، ثم في الأخير تحمل التكاليف الثابتة إلى النتيجة.

- منهجية تقسيم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة تمكن المؤسسة من الفصل بين القرارات المتعلقة بالاستغلال والقرارات طويلة الأجل، وبالتالي تسمح بقياس فعالية وأداء مراكز المسؤولية.[2]

- تسهل عملية المقارنة بين التكاليف لمختلف الفترات وذلك باستعمال الهامش على التكلفة المتغيرة والاستغناء على أثر التكاليف الثابتة.

- تحديد المنتجات ذات المردودية وغير ذات المردودية وترتيبها واتخاذ القرارات بشأنها.

2. العيوب: - صعوبة التفرقة بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة نظرا لتشابكها؛

- صعوبة تسعير المنتجات في الأجل الطويل نظرا لاتخاذ التكاليف المتغيرة قاعدة لتحديد هذه الأسعار؛[3]

- استبعاد التكاليف الثابتة في الوهلة الأولى مما يجعل قيمة المخزونات لا تعبر عن تكلفتها الحقيقية، وذلك نظرا لاستبعاد أثر التكلفة الثابتة بالرغم من مساهمتها في تكوين هذه المنتجات؛

---

[1] ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص139.

[2] Louise Dubrulle, Didier Jourdain, **Comptabilite Analytique De Gestion**, Dunod, Paris, 2000, P175.

[3] مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص110.

- تغير التكاليف يحدد أحيانا على حجم الإنتاج وأحيانا على حجم المبيعات في حين لا يكون التناسب بين الإنتاج والمبيعات إلا في المدى الطويل.[1]

المبحث الثالث: طريقة التكاليف المعيارية:

في إطار اهتمامنا المستمر بمراقبة نشاط الاستغلال، تسعى إدارة المؤسسة إلى اللجوء إلى عدة طرق لتحقيق هذه المراقبة، وهذه الطرق تسمح بمراقبة التكاليف المختلفة وسعر التكلفة، وقد رأينا مختلف التكاليف الحقيقية: الكاملة، والجزئية (التحميل العقلاني، التكاليف المتغيرة)، وقد رأينا أن هذه الطرق تتم بالإضافة إلى أهداف أخرى، بتحليل التكاليف وسعر التكلفة، إلا أن هذا التحليل يعد غير كافي لاتخاذ القرارات في جميع الحالات، وعليه فيجب أن يكون هذا التحليل عقلانيا وذلك بتحديد معايير لاستعمال وقياس مختلف عناصر التكاليف، وهذه المعايير تدعى بالنموذج حيث يرجع إليه عند تحليل عناصر التكاليف الحقيقية (الفعلية) في المؤسسة، وتحديد الفروقات التي يمكن أن تنتج بين النوعين من التكاليف أي المعدة مسبقا والمحققة فعليا وتفسير معنى هذه الفروقات وتحديد المسؤولين عنها.[2]

المطلب الأول: مفهوم التكاليف المعيارية (النموذجية):

1. تعريف التكاليف المعيارية: ويمكن تقديم التعاريف التالية:

تعريف 01: يمكن تعريفها بأنا التكاليف المحددة مسبقا، وتتميز بصبغة معيارية بدف مراقبة نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية معينة وقياس قدراتا أو إمكانياتا في تحقيق برامجها، وهذا بإجراء مقارنة بين ما يحقق فعلا من كمية وقيمة عناصر التكاليف وما يحدد من قبل، فهي إذن طريقة موجهة إلى المستقبل وليست تاريخية.

تعريف 02: وهي عبارة عن التكاليف المحددة أو الموضوعة مسبقا والتي تستعمل كأساس للمقارنة مع التكاليف الفعلية، ويجب على المؤسسة التأكد بأن هذه التكاليف المعيارية مقياس مناسب ومنصف لتقييم الأداء وتشجيعية نحو تحقيق أهداف المؤسسة.[3]

تعريف 03: هي تكاليف محددة مسبقا قبل بداية عملية الإنتاج وتنقسم إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة:

المباشرة: وتخص مصاريف المادة الأولية واليد العاملة.

أما غير المباشرة: تخص كل المصاريف الأخرى التي تنقسم بدورها إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة.

[1] Henri Gulman, **Comptabilité Analytique, Édition Bouchene**, Alger 1993, P211.

[2] . ناصر دادي عدون, مرجع سبق ذكره, ص ص161-162.

[3] . ديسرج مالتونس, لينراي هيجل, **المحاسبة الإدارية**, ترجمة أحمد حامد حجاج, دار المريخ للنشر, الرياض, السعودية, دون تاريخ نشر ص290.

التكاليف المعيارية هي تكاليف خاصة بالإنتاج وتعتمد على تحديد المعيار الكمي والقيمي للمادة الأولية، اليد العاملة والمصاريف غير المباشرة، إذ أنها لا تتم بمصاريف التوزيع.[1]

من خلال التعريفات السابقة يمكن أن نلخص:

أن التكاليف المعيارية ما هي إلا عبارة عن مقادير محددة مسبقا في ظل ظروف معينة لإنتاج سلعة أو تقديم خدمة، وتعتبر بذلك كقواعد يعتمد عليها كمرجع أو أساس في قياس أمثلية تكاليف المنتجات، وذلك من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالمعيارية واستخراج الفروقات ومن هناك البحث عن أسبابها سواء تعلقت بالكميات أو بالقيمات من أجل اتخاذ القرارات المناسبة.

2. أهداف التكاليف المعيارية: [2]

1.2. البرمجة: يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية، فهي ترتكز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليس ما حدث فعلا.

2.2. الرقابة: وذلك من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية، وبالتالي إمكانية العمل على تقليصها مستقبلا.

3.2. التسعير: يمكن أن نستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتوجات.

4.2. الإعلام: تسمح بمد الإدارة الخاصة بالمؤسسة بتقارير دورية وكشوف تفصيلية بالانحرافات الحاصلة وتحليلها من أجل اتخاذ القرارات التصحيحية بالمشاكل المتعلقة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة.

3. أنواع التكاليف المعيارية (النموذجية):[3]

1.3. التكلفة النظرية(المثالية): وتحدد على أساس الاستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج أي بغض النظر عن المشاكل الإنتاجية كالتعطيلات والإحصاء وصيانة الآلات، وتبقى حالة نظرية تسعى الإدارة دائما إلى تحقيقها ولكن لا تصلها بل تسعى إلى الاقتراب منها.

2.3. التكلفة المعيارية التاريخية: ويتم تحديدها انطلاقا من التكاليف الحقيقية لفترات سابقة مأخوذة بالقيمة الحالية، وعيوبها أنها غير مبنية على دراسة علمية وإنما على أساس الخبرات السابقة ومنه قد تتكرر الأخطاء المرتكبة في الفترات السابقة.

3.3. التكلفة المعيارية المقارنة : وتقوم هذه الطريقة على الأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق والمنافسة، إلا أنها لا تحدد مستوى الفعالية التقنية الذي يجب الوصول إليه، وخاصة في حالة ضعف المنافسة.

[1] . علي رحال, **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**, مرجع سبق ذكره, ص86.

[2] . عبد الكريم بويعقوب, مرجع سبق ذكره, ص227.

[3] . ناصر دادي عدون, مرجع سبق ذكره, ص162.

4.3. التكلفة المعيارية العادية: والتي تحسب انطلاقا من الظروف الحالية أي على أساس مستوى حجم النشاط العادي الناتج عن الاستخدام العادي، وبالتالي فهي واقعية وليست مثالية لأننا تأخذ بعين الاعتبار المشاكل الإنتاجية، كالتوقف العادي والتعطيلات من صيانة الآلات وغيرها.

ويمكن تحديد التكلفة المعيارية لأي سلعة، والتي تعتمد على العناصر التالية:

- التكلفة المعيارية للمادة الأولية؛
- التكلفة المعيارية لليد العاملة؛
- التكلفة المعيارية للأعباء غير المباشرة.

- المادة الأولية: يحدد معيار المادة الأولية بعد مراقبة الاستهلاك لفترة أو لعدة فترات معينة وينقسم إلى:

- المعيار النظري (المثالي): وهو الذي يعبر عن كمية المنتوج فقط.
- المعيار العادي: يعبر عن كمية المنتوج مضافا إليه نسبة معينة من الفضلات والمهملات، ويعطى المعيار الكمي الخاص بالمادة الأولية بالوحدات (كلغ، لتر...).

- مصاريف اليد العاملة : يتم تحديد المعيار بالنسبة لليد العاملة بواسطة جهاز القياس الزمني لعدة فترات وهناك نوعين من المعايير:

- المعيار النظري (الأمثل) : يتمثل في الوقت المستغرق لإنتاج المنتوج؛
- المعيار العادي: يتمثل في الوقت المستغرق لإنتاج المنتوج مضافا إليه أوقات التحضير والراحة.

يعطى المعيار الزمني الخاص باليد العاملة بالساعات أو جزء من الساعة.

- المصاريف غير المباشرة: هي مصاريف الأقسام المتجانسة التي يمكن حسابا بواسطة عدد وحدات العمل وتكلفة وحدة العمل، ويتمثل المعيار الكمي في عدد وحدات العمل المعبرة عن نشاط القسم المتجانس ويوضع من طرف رئيس القسم المسؤول، ويتمثل المعيار الكمي في قيمة وحدة العمل ويوضع من طرف مصلحة المحاسبة، وتنقسم المصاريف غير المباشرة إلى مصاريف ثابتة ومتغيرة، وتعطى التكاليف المعيارية للمصاريف غير المباشرة في شكل ميزانية تقديرية تدعى بالميزانية المرنة، حيث تكيف هذه الميزانية وفقا لمستويات النشاط وذلك لأن المصاريف المتغيرة تتغير بتغير حجم الإنتاج بينما الثابتة تبقى على حالها مهما كان حجم النشاط ما دامت في حدود الطاقة المتاحة.

المطلب الثاني : الانحرافات على التكاليف المعيارية وتحليلها:

1. حساب الفروقات الإجمالية:

يمكن حساب الفروقات باستعمال إحدى المعادلتين:[1]

الفرق = التكاليف المعيارية – التكاليف الحقيقية ←—— (1)

[1] . نفس المرجع، ص ص164-169.

الفرق = التكاليف الحقيقية – التكاليف المعيارية ←———— (2)

وكلاهما تعطيان نفس القيم المطلقة في نفس الفترة وفي نفس المؤسسة، إلا أن الفرق بينهما هو أن إشارة نتيجتهما تكون مختلفة، فإذا كانت إشارة نتيجة الأولى موجبة تكون إشارة نتيجة الثانية سالبة، وهذا يعني أن التكاليف المعيارية أكبر من الحقيقة، أي أن المؤسسة قد نجحت في تقليص تكاليفها أثناء العملية الإنتاجية، وبالتالي تحصلت على فرق ايجابي أي مطلوب وجيد (أي لم تصل إلى مستوى التكاليف المحدد مسبقا والمبرمج).

لذا فإذا كانت إشارة نتيجة المعادلة الأولى موجبة أو إشارة نتيجة المعادلة الثانية سالبة فالفرق جيد وأما إذا كانت إشارة نتيجة المعادلة الأولى سالبة أو إشارة نتيجة المعادلة الثانية موجبة، فهذا يعني أن المؤسسة قد تحملت تكاليف حقيقية أكبر من التكاليف المبرمجة أو المقدرة، لذا فهي حالة سيئة ، أي فرق غير مرغوب فيه.

ولتحديد الفروقات ننطلق من المعادلة الآتية :

الفرق الإجمالي= التكاليف المعيارية – التكاليف الحقيقية.

=(التكلفة المعيارية للوحدة× الكمية المتعلقة بالإنتاج الحقيقي)–(التكلفة الحقيقية للوحدة×الكمية الحقيقية)، وبالتعويض بالرموز نجد:

ف إ = (ك م × ت م) – (ك ف × ت ف) ←———— (1)

حيث: - ك م: تمثل الكمية المتعلقة بالإنتاج الحقيقي؛ - ك ف: تمثل الكمية الحقيقية؛

- ت م: تمثل التكلفة المعيارية للوحدة ؛ - ت ف: تمثل التكلفة الحقيقية للوحدة.

ومنه يكون مصدر الفرق ناتج عن:

- الفرق بين الكمية الفعلية والكمية المعيارية؛
- الفرق بين التكلفة المعيارية والتكلفة الفعلية للوحدة.

الفرق في الكمية(Δك) = ك م-ك ف ⇐ ك ف = ك م -(Δك)

الفرق في التكلفة (Δت) = ت م-ت ف ⇐ ت ف = ت م –(Δت)

بالتعويض قيمة (ك ف) و (ت ف) بالمعادلة ←———— (1)

نحصل : ف إ = ك م×ت م – [(ك م–Δ ك) (ت م-Δت)]

ف إ =ك م×ت م – [ك م×ت م– ك م×Δ ت-Δك×ت م+Δك×Δت]

ف إ = ك م×ت م– ك م×ت م + ك م×Δ ت+Δك×ت م-Δك×Δت (0 ، 0)

ومنه نحصل على:

ف إ = ك م×Δت+Δ ك×ت م-Δك×Δت ←———— (2)

نلاحظ من خلال المعادلة (2) أن الفرق الإجمالي ما هو إلا عبارة عن ثلاثة أجزاء وهم:

الفرق الإجمالي = فرق الكمية + فرق التكلفة + فرق المشترك

ك م×Δت = الكمية المعيارية × فرق التكلفة (فرق التكلفة).

Δ ك×ت م = التكلفة المعيارية للوحدة × فرق الكمية (فرق الكمية).

Δك×Δت = فرق الكمية × فرق التكلفة (فرق مشترك).

بإدخال الفرق المشترك بإحدى المعادلتين نحصل على:

- بإخراج(Δك) : عامل مشترك نحصل على:

ف إ = ك م×Δت + Δك×ت م - Δك×Δت

ف إ = ك م×Δت + Δ ك×(ت م-Δت)

ومنه: ف إ = ك م×Δت + Δك×ت ف

- بإخراج(Δت) **:** عامل مشترك نحصل على:

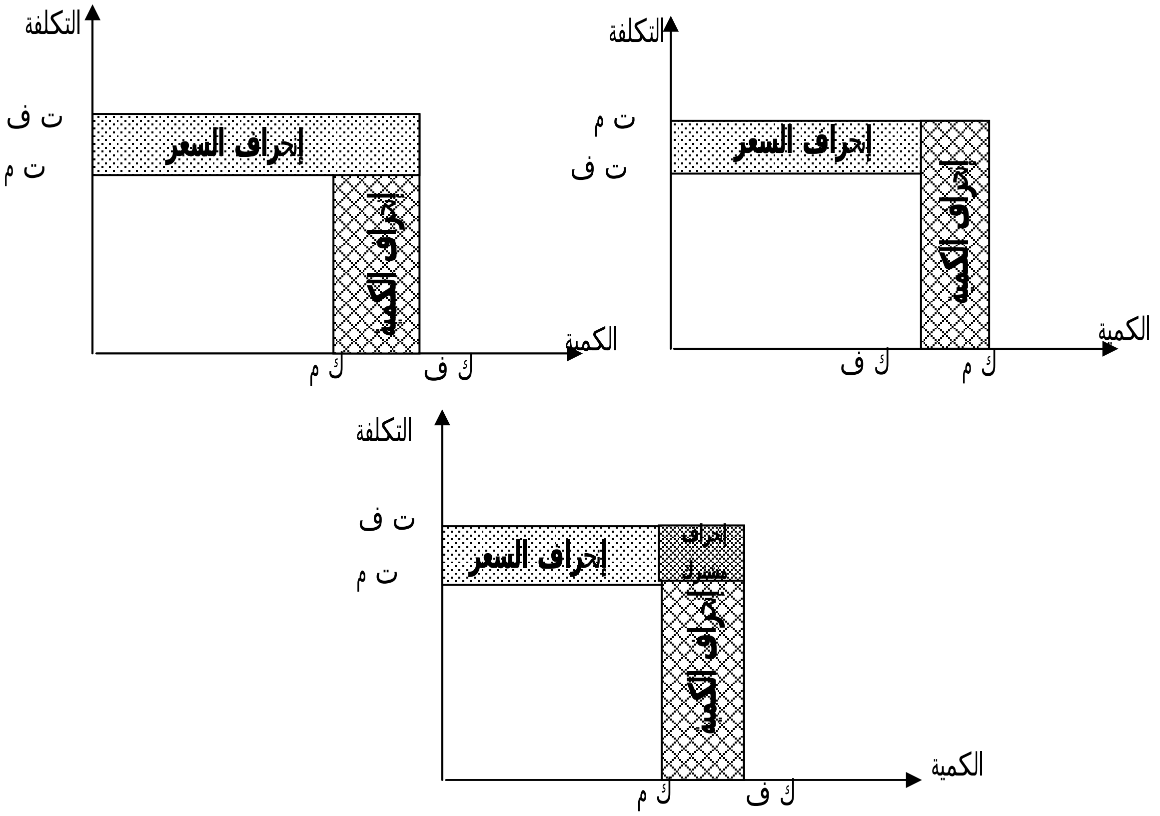
ف إ = Δك×ت م + Δت×(ك م - Δ ك)

ومنه: ف إ = Δ ك×ت م +Δ ت×ك ف

ومنه الفرق الإجمالي = فرق الكمية + فرق التكلفة

ويمكن تمثيل الفرق الإجمالي بيانيا وفق 03 حالات:

شكل رقم (04.II): يمثل مختلف التماثيل البيانية للإنحرافات المادة الأولية:



المصدر: نفس المرجع, ص ص166-169.

2. تحديد الفروقات:

1.2. بالنسبة للمادة الأولية: تنتج هذه الانحرافات نتيجة الاختلافات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية، والتي قد تنتج إما عن التغير في كمية الاستهلاك أو في الأسعار، وبالتالي نميز هنا بين نوعين من الانحرافات.[1]

1.1.2. إنحراف في **الكمية:** وهو ناتج عن الاختلاف بين كمية المواد المستعملة عن الكمية المعيارية، ويساوي الفرق بين كمية المواد المعيارية وكمية المواد الفعلية مضروبا في السعر المعياري للوحدة أي **(ك.م – ك.ف)× س.م**

2.1.2. إنحراف السعر: وهو ناتج عن اختلاف السعر الفعلي أو المدفوع عن السعر المعياري، ويحسب وفق الصيغة التالية: **(س.م – س.ف) × ك.ف**

2.2. بالنسبة لليد العاملة: لا تختلف طريقة حساب الانحرافات في اليد العاملة عنها في المواد الاولية بحيث تتبع نفس الاجراءات، ويوجد نوعان من انحرافات اليد العاملة وهما:

إنحراف الأجر وإنحراف الزمن

3.2. إنحرافات الأعباء غير المباشرة: تستعمل نفس الطريقة المتبعة في حساب الانحرافات على المواد الأولية واليد العاملة. غير أنه في هذه الحالة بالإضافة إلى توزيع الإنحراف الإجمالي إلى إنحراف السعر، إنحراف الكمية والإنحراف المشترك، فإن إنحراف السعر يقسم إلى قسمين وهما إنحراف النشاط وإنحراف الميزانية.

ويمثل إنحراف الميزانية الفرق بين الأعباء المعيارية للقسم وتكلفة الساعة للميزانية المرنة، بينما يعبر الإنحراف في الكمية عن الفرق بين عدد الساعات المبذولة في عملية الإنتاج أو بعبارة أخرى الإنحراف في المردودية.

3. الميزانية المرنة: هي الميزانية التي تضع التقديرات المختلفة للمصاريف وعدد وحدات العمل لقسم معين والتي تحسب لعدة مستويات النشاط. وكما نعلم أن تغيير مستوى النشاطات تنعكس وتؤثر إلى حد ما في تكلفة وحدة العمل وهذا نتيجة لتأثير التكاليف الثابتة على وحدة العمل، لذا فإنه من الضروري عند إعداد الميزانية المرنة الأخذ بالاعتبار النقطتين التاليتين:

- بقاء التكاليف الثابتة على حالتها الأولى دون تغير مهما تغير النشاط؛
- تناسب التكاليف المتغيرة مع نشاط المؤسسة بحيث تتغير معه بصفة طردية.

[1] جميل أحمد توفيق، **إدارة الأعمال: مدخل وظيفي**، دارالجامعات المصرية، الاسكندرية، مصر، بدون تاريخ، ص431.

المطلب الثالث: مصادر الفروق وتقييم الطريقة:

1. مصادر الفروق :

1.1. بالنسبة للمادة الأولية :

1.1.1. الانحراف في الكمية : ويكون ناتج عن:[1]

- استعمال يد عاملة غير مؤهلة؛
- استعمال مواد غير جيدة؛
- التبذير والتلف الناتج عن سوء المتابعة والمراقبة؛
- قلة صيانة الآلات الإنتاجية؛
- عدم واقعية المعيار.

2.1.1. الانحراف في السعر: ويكون ناتج عن:

- تغيرات الأسعار في السوق؛
- اختلاف واختيار الموردين؛
- اختلاف نوعية المادة المستخدمة؛
- تغيير نظام الدفع .[2]

2.1. بالنسبة لليد العاملة :

1.2.1. انحراف الزمن : ويكون ناتج عن:

- عدم واقعية المعيار؛
- عدم استعمال اليد العاملة المؤهلة.

2.2.1. انحراف الأجر : ويكون ناتج عن:

- عدم التقدير الجيد لأجر الساعة من العمل؛
- تغيرات في السياسة الأجرية.

3.1. بالنسبة للأعباء غير المباشرة : ويكون ناتج عن:

- التغير في كل من المادة الأولية، واليد العاملة؛

---

[1] Louis Dubrulle, Didier Jourdain, **Comptabilité analytique de gestion**, Dunod, Paris, 2000, P314.

[2] Jean Luc Boulot et Autres, **Analyse et contrôle des coûts**, Public Union, Paris, 1986, P134. .

- طبيعة الأعباء غير مباشرة نظرا لتشابكها.

2. تحديد المسؤولية عن الانحرافات:

1.2. بالنسبة لمادة الأولية :

1.1.2. انحراف الكمية : وتحمل المسؤولية على كل :

قسم الإنتاج، مصلحة المشتريات والمخازن،مراقبة الورشات، مكتب الدراسة والتقدير .

2.1.2. انحراف السعر: وتحمل المسؤولية على كل من :

مصلحة المشتريات، قسم المحاسبة، يمكن أن تكون خارج نطاق المؤسسة.

2.2. بالنسبة لليد العاملة:

1.2.2. انحراف الزمن: اليد العاملة، قسم الإنتاج، قسم الصيانة ، المهندسين.

2.2.2. انحراف الأجر: إدارة المستخدمين .

3. تقييم طريقة التكاليف المعيارية:

من خلال استعراضنا لطريقة التكاليف المعيارية يمكن استخلاص النتائج التالية:

1.3. المزايا:

- تستعمل في مراقبة نشاط المؤسسة وفقا للانحراف، وذلك نتيجة مقارنة النشاط المعياري بالنشاط الفعلي؛[1]

- اتخاذ القرارات المناسبة بعد تحليل وتفسير الانحرافات سواء كانت الانحرافات إيجابية أو سلبية التي كانت وليدة العملية الإنتاجية، وبالتالي تستطيع المؤسسة مراجعة تكاليفها؛

- تحديد أسباب الانحراف والجهة المسؤولة عنه؛[2]

-العمل على تخفيض التكاليف وذلك عن طريق محاولة تقريب التكلفة الفعلية إلى التكلفة الأمثلية (المعيارية)؛

- يمكن اعتماد هذه الطريقة كقاعدة لتحديد أسعار البيع.

2.3. العيوب: إن لهذه الطريقة بعض النقائص والعيوب الناتجة عن سوء استخدام وتطبيق هذه الطريقة، خاصة في غياب الواقعية والمرونة والدقة المتعلقة بمعايير التكاليف المعتمدة، ولتفادي هذه النقائص والعيوب ينبغي القيام بمراجعات دورية لتلك المعايير وتجديدها إذا ما اقتضت الحاجة إلى ذلك وسنذكر بعض تلك العيوب فيما يلي:

- إن الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فعالية الناتج عن الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غيرصحيحة ومن ثم تكون مصدر لمعلومات وتحاليل مضللة واتخاذ قرارات غير صائبة؛

- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية؛[1]

[1] محمد أحمد خليل، **محاسبة التكالف في المال الإداري،** دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 2000، ص314.

[2] Michel Gervais. **Controle de gestion,** 7 Edition, Economica , Paris, P152.

- عند حدوث تغييرات في مستويات التشغيل أو في متطلبات العمليات الانتاجية بعد البدء في تطبيق النموذج المعياري يصعب التدخل إلا بعد نهاية الفترة؛
- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.

المبحث الرابع: عرض طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

وكنتيجة للتطورات الحديثة في النظم الإنتاجية للمؤسسات، من تغير جذري في هيكل تكاليف الانتاج والمفاهيم الجديدة التي تم إدخالها مثل: نظام المخزون الصفري، نظام التوقيت الحالي، والرقابة الشاملة على الجودة .

وبالإضافة إلى الانتقادات التي وجهت إلى نظم التكاليف التقليدية، وعدم قدرتها على انتاج معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للمؤسسة.

أدى كل ذلك إلى إحداث فجوة بين النظرية والتطبيق العملي، وإلى غياب الدور الفعال المطلوب من نظام التكاليف لمساندة الإدارة في اتخاذ القرارات، وبالتالي ظهرت الحاجة إلى نظام جديد لقياس تكاليف المنتجات بالشكل الذي يعطي تقريرا دقيقا عن تكلفة وحدة المنتج وحجم الموارد التي استنفذت في إنتاجه بالإضافة إلى توفير أساليب تقييم الأداء في المراكز المختلفة، والربط بين مجموعة الموارد المخصصة للمركز والمسؤول عن أداء هذا المركز، ولهذا ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) Activity-Based Costing كتجسيد واضح وتعميق لاستخدام معيار السبب– النتيجة عند تخصيص التكاليف الاضافية وتبيان قاطع لأهمية تخصيص التكاليف وفقا لمسببات حدوثها، وعلى أساس علاقات سببية ذات معنى مفيد يعتد به.

وتعمل طريقة التكاليف على أساس الأنشطة على تتبع الأعباء من خلال اعتمادها على مبدأ مسببات التكلفة التي تربط بين المواد والنشاطات ثم بين النشاطات وأهداف التكلفة، وهذا ما يسمح بزيادة درجة الدقة في تخصيص الأعباء بطريقة مباشرة في حين أنها تعتبر وتعالج كأعباء غير مباشرة في الطرق التقليدية.

إن هذه الطريقة حققت المبدأ الأساسي للمحاسبة التحليلية في ما يخص تطابقها مع تنظيم المؤسسة الذي هو الأساس لمجمل النشاطات الضرورية للحصول على مخرجات، هذا التطابق الذي يسمح بتتبع الأعباء واستهلاك الموارد يرافق عملية ضبط وتحليل الأنشطة وإعادة ترتيبها حتى يمكن تحديد الأنشطة التي تساهم في إيجاد القيمة المضافة لصالح المؤسسة ومستخدميها وزبائنها وبهذا تحقق المؤسسة نجاحا بفضل قدرتها على المنافسة، بحيث أمكن توضيح علاقات الأنشطة فيما بينها وعلاقاتها بالموارد وأهداف التكلفة ضمن شبكة أو

[1] هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، **دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية،** الدار الجامعية، مصر، 2000. ص350.

خريطة النشاطات، وتحميل للأعباء بناءا على عدة مسببات التكلفة وهذه ميزة تتميز بها عن سائر الطرق الأخرى.

المطلب الأول: مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

1. تعريف طريقة التكاليف المستندة للنشاط: ويمكن تقديم التعريفات التالية:

تعريف 01: هي طريقة لحساب التكاليف، بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة، ومن هناك تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقا على ما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة.[1]

تعريف02: وتستند فلسفة هذا النظام إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة، حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة، في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة، ومن ثم يجب أن ننسب التكاليف إلى أنشطة معينة، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة إلى المنتجات التي تخلق الطلب على موارد هذه الأنشطة.

وبالتالي يقوم نظام المحاسبة على أساس الأنشطة على مبدأ رئيسي مؤداه الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء كانت وحدات منتجة أو خدمات أو عملاء أو مشروعات.[2]

تعريف03: فهي تمثل على الخصوص الطريقة التي تربط بفضلها المؤسسة مواردها بالنتائج (والأداءات) المحصل عليها والتي تسعى إلى أن يدفع ثمنها الزبائن، فهي تقوم على فكرة مفادها أن كل نتيجة (الأجل التكلفة المنتوج المعروض، قابلية رد الفعل، ...الخ) ناجمة عن عملية(processus) أي تسلسل للأعمال أو الأنشطة.[3] تتولد هذه الأخيرة عن محثات النشاط " indecteurs d'activité " التي تتسبب فيها (احتجاج زبون ما، مثلا).

2. مبدأ الطريقة (ABC):

تقوم طريقة (ABC) بتخصيص وتوزيع التكاليف على المنتجات كالتالي :

- تخصيص التكاليف غير المباشرة إلى العمليات الإنتاجية الرئيسية في المؤسسة ويطلق عليها مراكز الأنشطة (مجمعات الأنشطة).

وأهم العوامل التي يتم على أساس اختيار مجمعات الأنشطة نذكر منها:

نوعية الإنتاج، تكرار الأنشطة، طبيعة الأنشطة داخل المؤسسة، درجة التعقيد هذه الأنشطة .

- تحميل وتوزيع تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات انطلاقا من مسببات التكلفة.

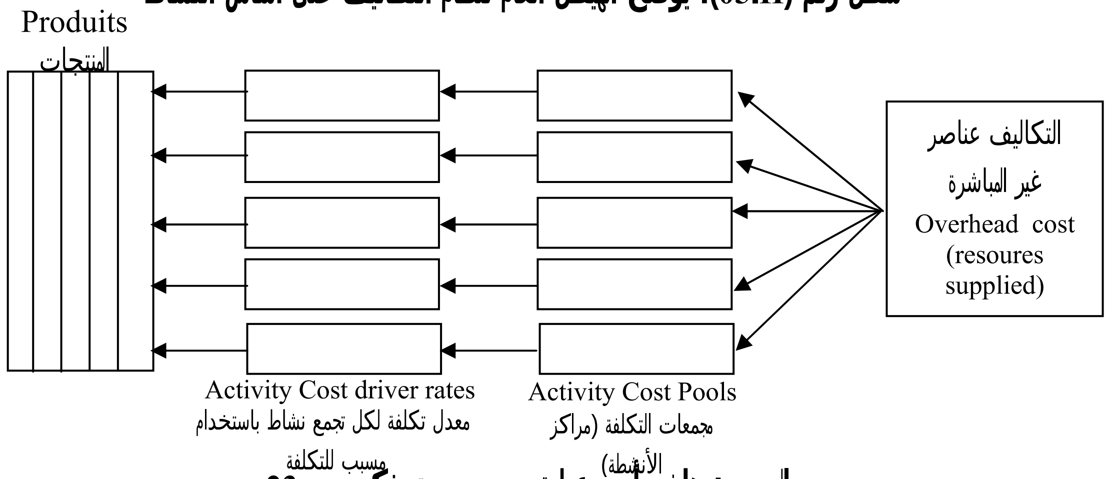
---

[1]Michel. M, **Cost Accounting**, 5th edition, Mac Graw-Hill Book Company, N.Y, USA, 1997, P236.

[2] . هاشم أحمد عطية, **محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية**, الدار الجامعية, الإسكندرية, مصر, 2000, ص21.

[3] . هانري بوكان, **محاسبة التسيير**, ترجمة أحمد سقرون, دار الآفاق, الجزائر, 2003, ص86.

شكل رقم (05.II): يوضح الهيكل العام لنظام التكاليف على أساس النشاط



المصدر: هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص23.

المطلب الثاني: الخطوات المتبعة في تطبيق طريقة (ABC) :

تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ما يلي:

1. تحديد الأنشطة:

يعتمد أسلوب (ABC) على دليل الأنشطة، بحيث يشتمل على كافة الأنشطة التي تقوم با الدوائر المختلفة، كما نعلم أن عملية إنتاج منتوج معين يتطلب أو يشمل عدد كبير من الأنشطة، علما أن زيادة عدد الأنشطة هذه تؤدي إلى تعقيد العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج، وهذا ينعكس سلبا على تكلفة وضع النظام وتنفيذه، لذلك فإن تحديد عدد الأنشطة يجب أن يكون عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع والتكاليف الخاصة بكل نشاط ويتم ذلك عن طريق الدراسة والإلمام الجيد بكل النشاطات حيث يتم إعداد قائمة مبدئية لكل النشاطات والقيام بدراسة كل الجوانب المتعلقة با وخاصة بالنسبة لتأثيرها على المنتجات والنشاطات الأخرى وذلك يكون من خلال الأنشطة التي تساهم في خلق القيمة وترتيبها حسب أهميتها واستبعاد النشاطات عديمة القيمة أو التي تؤثر سلبا على مجمل القيم أو التي لا يمكن قياسها كميا، كما يمكن جمع باقي الأنشطة إذا كان لها نفس المسبب للتكلفة. ومن أهم النشاطات التي تقوم با المؤسسة نذكر على سبيل المثال:

إعداد أوامر الشراء، شراء المواد الأولية والقطع، التخزين، نشاط المتابعة، إصلاح وصيانة.

2. تحديد تكلفة الأنشطة:

تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، وتبّين أّنها تخص وتشكل هذا النشاط.

ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقاتا بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة.

ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة) والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجات من النشاط.[1]

3.تحديد مسببات التكلفة: بعد الانتهاء من دراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة والتي هي عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط،[2] كما تعتبر أيضا وسيلة ربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس النشاط، والهدف منه هو تحديد دقيق لحصة الأعباء الواجب تحميلها للمنتجات وغيرها من مواضع التكلفة وتتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج، ومن ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عامل مرتبط بالنشاط، وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة ومن خلال هذه المرحلة تقوم المؤسسة بنمدجة العلاقات السببية وهذا انطلاقا من أن الأعباء غير المباشرة لا تتغير بتغير الحجم وإنما لتنوع المنتجات وتعقد العمليات[3]. ومن أهم مسببات النشاط نذكر على سبيل المثال:

جدول رقم (03.II): مثال توضيحي على مسببات النشاط:

النشـاط	مواـد التكلفـة
تشغيل الآلات	ساعة عمل الآلة
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء

المصدر: هاشم أحمد عطية, مرجع سبق ذكره، ص.29.

[1] . هاشم أحمد عطية, مرجع سبق ذكره, ص28.

[2] . طلال جيجان العلكاوي, تقييم آثار ومعوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) في البنوك التجارية الأردنية, مجلة البصائر جامعة البترا الخاصة, المجلد08, العدد01, الأردن, أفريل 2004, ص ص65-99.

[3] Carla Mendoza et autres, **Coûts et décisions**, Gualino édition, Paris, 2002, P111.

1.3. شروط إختيار مولدات التكلفة: يجب إختيار مسبب التكلفة الذي يجعل تكلفة تطبيق النظام أقل ما يمكن وذلك دون الانحراف على مجال الدقة المرتقبة، وهناك مجموعة من الشروط يجب أخذها بعين الاعتبار عند عملية الاختيار نذكر منها.

قابلية للقياس، سهولة الحصول على المعطيات المتعلقة بها، مدى قوة ارتباطها مع تكلفة النشاط، أن يعبر مولد التكلفة عن حقيقة النشاط المقاس.

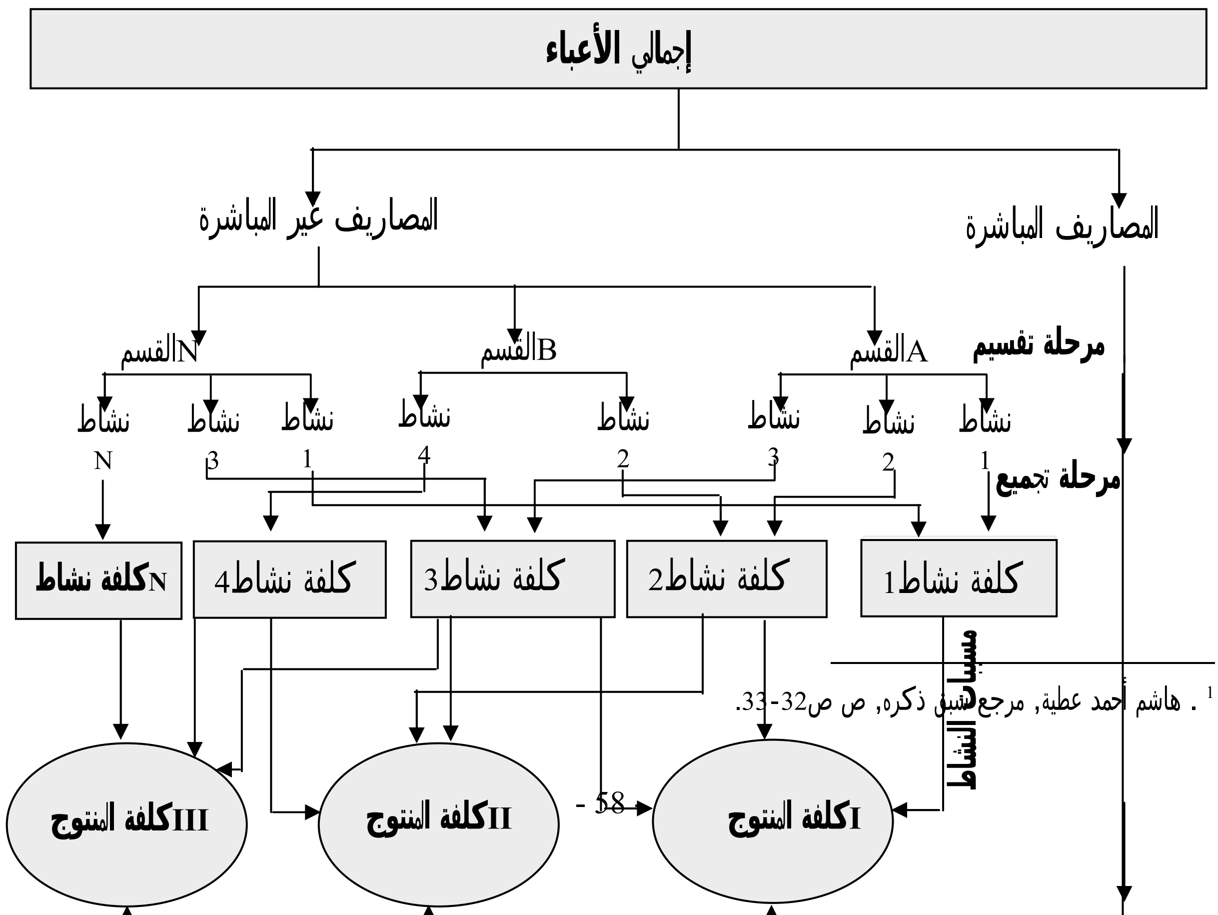
2.3. شروط تحديد عدد مسببات التكلفة: كما نعلم أن زيادة عدد هذه المسببات يخلق درجة كبيرة من الدقة هذا من جهة ويكلف ويعقد النظام من جهة أخرى، فلهذا يجب مراعاة بعض العوامل عند القيام بتحديد العدد الملائم من مسببات التكلفة وهي: الدقة المطلوبة في بيانات التكاليف، تنوع الإنتاج، نسبة تكلفة النشاط إلى إجمالي تكاليف الأنشطة ككل، تكلفة تجميع بيانات مولدات التكلفة (تكلفة القياس).

4. تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات:

بعد تحديد تكلفة الأنشطة وتحديد المسببات والعدد المناسب لهذه المسببات تأتي أخيرا مرحلة تحديد سعر التكلفة وذلك بقسمة تكلفة النشاط على عدد مولدات التكاليف لفترة معينة نتحصل على تكلفة الوحدة لمسبب تكلفة النشاط الفعلي، أي تقوم بتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية وذلك من خلال تتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة وسير هذه الوحدة بين الأنشطة من بداية تصنيعها إلى أن تصبح وحدة تامة.[1] ويكون تخصيص تكلفة النشاط على مختلف المنتجات المستهلكة له على أساس كمية مولد التكلفة المخصص للمنتج. ومنه يحسب سعر التكلفة وفق العلاقة التالية:

سعر التكلفة = الأعباء المباشرة+تكلفة استهلاك مختلف الأنشطة (الأعباء غير المباشرة)

شكل رقم (06.II): يوضح منهجية طريقة (ABC) في حساب سعر التكلفة:



1 . هاشم أحمد عطية, مرجع سبق ذكره, ص ص32-33.

المصدر: Patrick Boisselier, **Contrôle De Gestion Cours Et Applications**, Vuibert,Paris, 1999. P 204.

المطلب الثالث: الإيجابيات الأساسية لطريقة (ABC) والعوائق المحتملة من تنفيذ الطريقة:

1. الإيجابيات الأساسية لطريقة الـ (ABC):[1]

- دمج الأداء المالي والعلمي؛
- توجيه السيرورة؛
- ترجمة واضحة للأهداف الاستراتيجية إلى مؤشرات علمية؛
- متابعة لمشاريع التحسين ونتائج الأسهم؛
- تحديد دورة تسلسل القاعدة؛

2. العوائق المحتملة من تنفيذ طريقة (ABC):

1.2. عوائق ثقافية :

- أخذ المعلومات بكل تفاصيلها، مخافة إهمال بعضها؛
- التركيز على التنظيم الوظيفي بدلا من التسلسل في القيم؛
- نظام الأجر والترقية بقي تقليدي؛
- غياب الرضى من العوامل الاقتصادية المؤدية إلى النجاح .

2.2. عوائق علمية :

- غياب واضح لأسس المديرية العامة؛
- تخصيص تكاليف الأنظمة الجديدة لجمع المعلومات والتحقيق؛
- توفر المعلومات؛
- مستوى تكوين مراقبي التسيير؛
- تميز المسؤوليات العلمية .

[1]. Claude Alazaro, Sabine Separi, **Contrôle de gestion: manuel et applications**, Epreuve N : °07, DECF, 3éme édition, Dunod, Paris, PP541-553.

خلاصة الفصل الثاني:

لقد ظهرت المحاسبة التحليلية في وسط صناعي وتطورت بتطور الصناعات والنشاطات المختلفة في كل القطاعات، وكان هذا التطور حاصل التفاعل بين عدة ميادين وتخصصات التي استفادت منها المحاسبة التحليلية التي تمتاز بالمرونة وقابليتها للتطور الذي فرضته التغيرات المتواصلة عبر عدة مراحل من الزمن خلال القرون الثلاثة الماضية، تلك التغيرات ترتبط بالمحيط الداخلي للمؤسسة فيما يتعلق بتنظيم وأساليب انتاج وطرق تسيير وأثر الحجم والتوسع في النشاط على مختلف جوانب تسيير المؤسسة، وكذلك بالمحيط الخارجي للمؤسسة فيما يتعلق بالقوانين والسوق (الكمية، النوعية والجودة، والأسعار) والمنافسة، بالاضافة إلى التطور التكنولوجي لوسائل الانتاج.

نتيجة لتلك المتطلبات والخصائص التي تمتاز با المحاسبة التحليلية فقد ظهرت عدة طرق تندرج في إطارين شاملين يتمثلان في طرق التكاليف التاريخية (الملاحظة) وطرق تكاليف المعيارية (التي يرتبط تطبيقها بالطرق الأولى)، ونجد أن كل الطرق تعتمد على قاعدة واحدة من المعطيات إلا أن الاختلاف يكمن في طريقة معالجة تلك المعطيات والأهداف التي ترمي إليها ولذلك لاحظنا من خلال دراستنا لمختلف الطرق أن كل منها لها ميزات وتخدم جوانب معينة من التسيير، وما يمكن أن نستخلصه من ذلك أن التطور الذي شهدته تلك الطرق كان يهدف أساسا لتحقيق أمرين، أولهما إشباع حاجة المسيرين من المعلومات والمؤشرات والأدوات التي تساعدهم والتحليل واتخاذ القرارات وتغطية جوانب متعددة تتعلق بتسيير المؤسسة، والأمر الثاني هو زيادة دقة تحليل وحساب أسعار التكلفة وخصوصا معالجة الاعباء غير المباشرة.

نجد أن تلك الطرق منها من تعالج التكاليف وفق المبدأ الإجمالي (الكلي) كطريقة الأقسام المتجانسة ومنها من تعتمد عن المبدأ الجزئي كطريقة التكاليف المتغيرة، وهناك طريقتان تعدان امتدادا لهما على التوالي طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكلفة المتغيرة المطورة وكلتاهما تأخذان مواصفات الطرق الاجمالية والجزئية من حيث درجة شموليتها للتكاليف، وتوجد طرق أخرى أقل أهمية من الطرق السابقة، والملاحظة التي نسوقها هنا هي إمكانية استخدام أكثر من طريقة في نفس الوقت للإستجابة لحاجة المسيرين مع مراعاة فوائد وتكاليف هذا الاختيار، أو الاكتفاء بطريقة واحدة بشكل رئيسي واستخدام بعض تقنيات الطرق الأخرى.

إن التطور الحاصل في تنظيم المؤسسات من حيث الحجم والنشاطات واستخدامها للتكنولوجيا أثر على تركيبة وهيكلة التكاليف، فأصبحت الاعباء غير المباشرة تشكل نسبة كبيرة من التكاليف ولذا تطلب البحث عن طريقة أكثر ملائمة لهذا الوضع الجديد فظهرت طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كبديل حديث للطرق الأخرى فهي تمتاز بالدقة وإمكانية توافقها مع نظام التسيير المطبق في المؤسسة الذي من المفترض أن يكون نظام التسيير على أساس الانشطة (ABM)، إن لهذه الطريقة (ABC) مزايا عديدة خاصة فيما يخص دقة وسلامة المعلومات المتحصل عليها وتصل إلى أعلى درجة من الفعالية عند تطبيقها في إطار التكاليف المعيارية، بالإضافة إلى إمكانية استفادتها من تقنيات الطرق الأخرى، كتحليل نقطة التعادل مثلا.

الفصل الثالث:

دراسة التسعير ودور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات

مقدمة الفصل الثالث:

إن الهدف الأساسي لاستعمال طرق المحاسبة التحليلية في المؤسسات، خاصة منها الإنتاجية هو الوصول إلى معلومات كافية عن مختلف التكاليف، وذلك بغرض إعطاء الشيء قيمته المناسبة، هذه القيمة أثار مفهومها إهتمام الاقتصادي الكبير **آدم سميث،** حيث توصل إلى التمييز بين قيمتين للشيء الواحد، القيمة الأولى هي قيمة استعمالية تحدد وفقا لقدرة الشيء على تلبية حاجات انسانية مباشرة وهي مختلفة من شخص لآخر، كما أن تحديدها يعود لعوامل نفسية أكثر لعوامل أخرى، ولهذا فهي تتطلب بالضرورة وجود إطار معين لتحديدها، في حين نجد النوع الثاني للقيمة وهو القيمة التبادلية والتي تحدد وفق لعلاقات كمية تختلف باختلاف الأشياء، وتستوجب في ذات الوقت تفاعل قوتي الطلب والعرض والمتمثلين في (الأفراد الراغبين في الحصول على الشيء، المستثمرون، والراغبون في التخلي عنه، تجار صناعيون) وذلك بمقابل ما، والذي كان في بداية العمليات التبادلية عبارة عن سلعة، فالفكرة الأولى لظهور الأسعار كانت المقايضة، حيث أن حاجة الإنسان بما يملكه غيره جعله يفكر في الحصول عليه بما يملكه هو إلا أنه مع الزمن تغيرت النظم الاقتصادية السائدة ونشأت النقود فاحتلت الوساطة بين المتبادلين، رغم أنا في البداية لم تكن تعكس القيمة الحقيقية والدقيقة للشيء المتبادل به، ولهذا أصبح البحث قائما حول سياسات وتقنيات حسابية، من أجل التقرب أكثر من قيمة الشيء ومنه الوصول إلى قيمة التنازل عنه والتي تعرف بالسعر.

وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول:المفاهيم الأساسية للسعر وطرق التسعير؛
- المبحث الثاني: الأسعار في ظل إقتصاد السوق؛
- المبحث الثالث: دور معلومات المحاسبة التحليلية في اتخاذ قرارات التسعير وغيرها من القرارات.

المبحث الأول: المفاهيم الأساسية للسعر وطرق التسعير:

إن عملية تحديد السعر ليس مجرد عملية حسابية تقوم بها إدارة المؤسسة، وذلك بوضع سعر يغطي التكلفة ويحقق ربحا معينا للمؤسسة, إذ يعتبر التسعير بسياسته والقرارات المتعلقة به من أكثر الأدوات والعناصر المكونة للمزيج التسويقي حساسية بالنسبة للإدارة.

ويعتبر تسعير السلع عملية صعبة ومعقدة، كما يعتبر القرار المتعلق بتسعير منتجات المؤسسة من أكثر القرارات خطورة وذلك لماله من تأثير جد كبير على نشاطها الأساسي وما تسعى إلى تحقيقه من أهداف ولسياسة التسعير ارتباط كبير وواضح مع عدد من الجهات مثلا: سلوك المستهلكين وعددهم ونوعيتهم وسلوك المنافسين ... الخ.

كما أن قرار تحديد الأسعار يتأثر بعدة عوامل يجب أخذها و أخد أثارها بعين الاعتبار عند تحديد السعر نذكر أهمها:

طبيعة السوق، طبيعة المستهلكون، سعر تكلفة المنتجات، المنافسة، أهداف المؤسسة.

وعند القيام بتحديد السعر يجب مراعاة ثلاثة أطراف أساسية وهم: المستهلكون، رجال التسويق، المجتمع.

- **المستهلك:** ينظر إلى السعر من ناحية سلوكه والمنافع التي يجنيها من هذا السعر ويمكن تلخيصها:

المنفعة، الوفرة، مرونة السعر، الجودة، مستوى الأسعار وحدودها.

- **المسوقين:** فهم يركزون على السعر من حيث مكانته في المزيج التسويقي وتأثير بقية عناصر المزيج الأخرى فيه وعليهم أن يأخذوا في الحسبان الاعتبارات التالية:

أهمية السعر، الرقابة السعرية، المنافسة، صعوبة تحديد السعر.

- **المجتمع :** يعتبر أن السعر يتأثر بمجموعة من العوامل الاجتماعية فيجب على مكانيكية السعر أن تتمتاشى مع قيم المجتمع ويمكن حصر هذه العوامل في:

التسعير والمنافسة، التسعير والبيئة الاجتماعية ، التسعير وحماية المستهلك، الأسعار والأخلاق.

أما النظرة الاقتصادية للسعر تعطي إطارا عاما نستطيع أن نفهم داخله قرارات التسعير على دراسة القوى الاقتصادية المؤثرة في تحديد السعر.

وبالرغم أن سعر السلعة ليس وحده المحدد الوحيد للطلب إلا أنه ما زال يعتبر من اهم محددات الطلب على معظم السلع والخدمات بل ويعتبر التسعير من أهم المشاكل التي تواجه إدارة المؤسسة خاصة عند القيام بتسعير المنتجات الجديدة أو تلك التي تقدم لأول مرة لأسواق جديدة، أو في بعض الظروف الاقتصادية وغيرها.

وفي هذا الفصل نتطرق إلى السعر او بصفة أخرى التسعير من ناحية أهميته وأهدافه بالنسبة للمؤسسة وكيفية تحديد سعر السلعة وسياسات التسعير وكذلك القرارات الخاصة به ودور المحاسبة التحليلية في ذلك.

المطلب الأول: مفهوم السعر:

1. تعريف السعر:

يعرفه محمد فريد الصحن بأنه: " عبارة عن القيمة المعطاة لسلعة أو خدمة معينة ، ويتم التعبير عنها في شكل نقدي".[1]

أما زكي خليل المساعد فيعرفه بأنه: " عبارة عن الانعكاس لقيمة شيء في فترة معينة".[2]

كما يعرفه CLAUDE DEMEURE بكونه " عن كمية النقود اللازمة للحصول على كمية معينة من السلع والخدمات ".[3]

ومن خلال هذه التعاريف يظهر لنا أن السعر يتمثل في تلك الكمية المالية المترجمة لقيمة سلعة أو خدمة خلال فترة زمنية معينة.

2. أهمية السعر :

يتميز السعر عن غيره من عناصر المزيج التسويقي بأنه العنصر الوحيد الذي يمكن ان يتغير بسرعة للإستجابة للتغير في الطلب أو للإستجابة لظروف المنافسة، كما يعتبر التسعير من أهم القرارات الخاصة بالمؤسسة، وتبرز أهمية القرارات السعرية فيما يلي:

- دراسة العلاقة بين المبيعات الخاصة بالمؤسسة والسعر وذلك من خلال دراسة الارتباط بين هذين العنصرين إذ يؤثر السعر مباشرة على المبيعات المحققة ويكون ذلك حسب مرونة الطلب؛

- دراسة العلاقة الموجودة بين السعر والأرباح التي تجنيها المؤسسة بحيث أي تغير في الأسعار سوف ينعكس على الأرباح وذلك لأن السعر يسعى من وراءه إلى تغطية التكاليف وتحقيق هامش من الربح، كما يعتبر السعر

---

[1] محمد فريد الصحن, **التسويق**, الدار الجامعية, الإسكندرية, مصر, 2001, ص281.

[2] زكي خليل المساعد, **التسويق: المفهوم الشامل**, دار الزهدان, الأردن, 1997, ص273.

[3] Claude Demure, **Marketing**, 2ème édition, Édition Sirey, Paris, 2001, P115.

العنصر الوحيد من عناصر المزيج التسويقي الذي يدر إيراد، وأن باقي العناصر الأخرى تمثل نوعا من التكلفة وتكون درجة تأثير الأرباح بتغير الأسعار مرتبطة بمدى مرونة الطلب، إذا كان الطلب مرن فإن تخفيض السعر سوف يؤدي إلى تحقيق ربح أكثر.

أما إذا كان الطلب غير مرن فإن تخفيض السعر سوف يؤدي إلى تحقيق ربح أقل، وذلك لأن التخفيض في السعر لا يمكن أن يغطي هامشا معدوما أو سالبا.

- دراسة المنافسة وذلك من خلال دراسة ردود أفعال المؤسسات الأخرى عند كل سعر تقترحه؛
- دراسة العلاقة الإرتباطية بين السعر وباقي عناصر المزيج التسويقي وذلك من أجل تحقيق التكامل والانسجام بين عناصر المزيج التسويقي من أجل تحقيق هدف واحد وهو الربح ومنه استمرار وبقاء المؤسسة؛
- مقارنة السعر مع دخول المستهلكين.

3. أهداف السعر :

نظرا لأهمية التسعير البالغة فيهدف من وراءه إلى تحقيق أهداف كثيرة تتلخص فيما يلي:

1.3 تغطية التكلفة أو جزء منها: تسعر المؤسسات منتوجاتها بغرض إسترداد التكلفة أو جزء منها خلال فترة زمنية معين، والتي تقترن بأهداف المؤسسات، طبيعتها، وحجم نشاطها وموقعها الجغرافي، فالمؤسسات ذات الحجم الكبير وذات إمكانيات كبيرة تختلف عن المؤسسات الصغيرة في تحديد الأسعار.[1]

2.3. تنشيط السوق : قد تعمد المؤسسة إلى تحديد سعر منخفض لمنتجاتها بهدف جذب أكبر عدد من المستهلكين في أقصر وقت ممكن، وتوزيع أكبر كمية من المنتجات لقطاعات السوق، الأكثر حساسية للسعر وتسمى أيضا هذه العملية **باختراق السوق.**[2]

3.3. تعظيم الأرباح : فبعض المؤسسات تبحث عن تعظيم الأرباح، فقد قام بعض الاقتصاديين بوضع منهج بسيط لتحديد الأسعار لتعظيم الأرباح لكن هذا المنهج له حدود معينة، فهو يرتكز أساسا على معرفة وثبات التكاليف والطلب ولا يأخذ بعين الاعتبار المنافسة وتأثيرها على الطلب، كما أهمل الجانب التشريعي وتدخله في تحديد الأسعار.[3]

4.3. البحث عن الصورة : المؤسسة تسعى إلى الحفاظ على صورتها المتميزة وذلك بتبني سياسة السعر المرتفع مثال: عطر joy للمنتج Jeau Patou الذي يفتخر بكونه ينتج "أغلى سعر في العالم"[4].

5.3. مقابلة أو منع المنافسة: يعتبر هذا الهدف مناسبا للعديد من المؤسسات, وبصفة خاصة, التي تعمل في الصناعة، التي تتميز بنمطية منتوجاتها ووجود شركات قائدة للسوق, وأخيرا إذا كانت الشركات لا تستطيع

---

[1] . زكي خليل المساعد, مرجع سبق ذكره, ص ص275-276.

[2] . نفس المرجع, نفس الصفحة.

[3]. P.Kotler, B.Dubois, **Marketing Management**, 6éme édition, Édition neveau horison, Paris, 1989, P482.

[4]. Ibidem , P483.

التحكم في العوامل المحددة لأسعارها وبالتالي تتبع الأسلوب الذي اتخذته القائدة حتى يتسنى لها مقابلة المنافسة أو الحد منها.[1]

المطلب الثاني: العوامل المحددة للأسعار والمشاكل التي تواجه التسعير:

تواجه عملية اتخاذ قرارات وتصميم سياسات التسعير الكثير من القيود أو التحديات منها العوامل الداخلية والعوامل الخارجية:

1. العوامل الداخلية: وهي عبارة عن العوامل التي يمكن للمؤسسة التحكم فيها ومن أهمها:

1.1. الأهداف: إن تحديد السعر المناسب يتوقف في أغلب الأحيان على الأهداف التي يسعى التسعير إلى تحقيقها والمشاركة في تحقيق أهداف المؤسسة، كما أن هدف زيادة الحصة السوقية قد يدفع بالمؤسسة إلى تحديد سعر منخفض لمنتجاتا، وبعكس سياسة تعظيم الأرباح الذي يصاحب عادة سعر مرتفع للسلعة.[2]

2.1. التنظيم: وذلك أن تحديد الأسعار يختلف بحسب سياسات المؤسسات، فنجد بعض المؤسسات توكل مهمة تحديد الأسعار إلى كل مدير التسويق و الإنتاج، وفي مؤسسات أخرى تنتهج سياسية التسعير المركزي كما نجد بعض المؤسسات تقوم بإتباع أسلوب اللامركزية وذلك من خلال مشاركة مستويات دنيا من التنظيم في عملية تحديد الأسعار.

3.1. الموارد: ونقصد هنا بالموارد الإمكانيات المادية والبشرية وكذلك التكنولوجيا المستخدمة، من خلال هذه الموارد يمكن للمؤسسة أن تواجه السوق عند انخفاض الطلب على سلعة ما وهذا على غرار المؤسسات التي لها نقص في الموارد.

4.1. التكاليف: كما نعلم أن الأهداف الأساسية لأي سعر هي تغطية تكاليف الإنتاج وتحقيق فائض أو هامش حتى يمكن للمؤسسة من البقاء، ومن خلال هذا فإن التكاليف تعتبر من أهم العوامل الأساسية لتحديد الأسعار خاصة في الأجل الطويل، لأنه من العقلاني أن يكون تحديد الأسعار مرتبطا بالتكلفة.

5.1. المزيج التسويقي: كما سبق وأن ذكرنا أن السعر يعتبر من أهم مكونات المزيج التسويقي، فلا بد عند اتخاذ قرار تحديد السعر الأخذ بعين الاعتبار هذا الارتباط والتنسيق بينه وبين باقي عناصر المزيج التسويقي، لأن الجهد التسويقي لن ينجح إلا إذا تم معالجة السعر ضمن إطار استراتيجية التسويق، أي لا يمكن اتخاذ قرار تسعير خارج إطار سيرورة المزيج التسويقي.[3]

فمثلا: زيادة الانفاق الاستثماري ⇐ زيادة التكاليف ⇐ التغير في الأسعار.

6.1. درجة الاختلاف في السلعة: وهذا نعني به أنه كلما كانت منتجات المؤسسة متميزة ومنفردة بمزايا تختلف عن منتجات المنافسين كلما كانت أكثر حرية في تحديد أسعارها، حيث نجد مؤسسة ذات منتجات

[1] . محمد فريد الصحن, مرجع سبق ذكره, ص ص284-288.

[2] . محمد فريد الصحن, إسماعيل محمد السيد, **التسويق**, الدار الجامعية, الإسكندرية, مصر, 2000, ص278.

[3] . أمين عبد العزيز حسن, **التسويق**, دار قباء للطباعة والنشر والتوزيع, القاهرة, مصر, 2001, ص212.

متميزة وذات جودة، تفرض أسعار أعلى من أسعار منافسيها، كما أن الشهرة أو العلامة المميزة هي وحدها تمكن المؤسسة من تحديد سعر مرتفع لمنتجاتا أمام منافسيها.

2. العوامل الخارجية:

وهي عبارة عن العوامل التي لا يمكن التحكم فيها ولا مراقبتها كما تشاء المؤسسة، ولذا يجب أخذها بعين الاعتبار عند تحديد الأسعار ونذكر منها:

1.2. الطلب: نظرا لما يلعبه الطلب على السلع أو الخدمات من دور مؤثر على التسعير، وبصفة خاصة عند تسعير هذه المنتجات للوهلة الأولى، إذن فهناك عوامل كثيرة تشكل وتؤثر في نمط الطلب على سلعة معينة منها: دخل المستهلك، القوى الشرائية، عدد وقوة المنافسين ... الخ.

لذا يجب عند تحديد سعر السلعة دراسة الطلب ومرونته، حيث هناك بعض السلع التي تتميز بحساسية المستهلك تجاه بعض السلع.[1]

2.2. المنافسة: تلعب المنافسة دور جد هام عندما تقوم المؤسسة بتحديد أسعار منتجات، فتصرفات المنافسين من شأنا أن تؤثر بصفة مباشرة على مدى قدرة المؤسسة على زيادة أو تخفيض السعر، ومنه يجب على المؤسسة أن تكون على دراية بمنافسيها وأهم الخطط التي ينتهجونا وذلك من خلال التحسس على استراتيجياتم.[2]

3.2. الموردون: ويكون تأثير الموردون على أسعار السلع وهذا من جانب الزيادة في أسعار المواد الأولية بغية تعظيم أرباحهم، وبالتالي فإن هذا يؤدي إلى رفع تكاليف الإنتاج بالنسبة للمؤسسة، وبالتالي ترفع في الأسعار بدف تعويض هذه الزيادة في أسعار المواد الأولية.

4.2. التوزيع: يجب على المؤسسة عند تحديد أسعار منتجاتا الأخذ بعين الاعتبار ما سيأخذه الوسطاء والموزعون حتى تصل السلعة من خلالهم إلى المستهلكين النهائيين، في حين إذا كانت السلعة تصل إلى المستهلك عبر الطريق يتضمن عدد قليل من التجار، فيمكن اختصار بعض أرباحهم في حالة ما إذا كان مسار توزيع هذه السلعة طويل.

5.2. الظروف الاقتصادية: تعتبر الظروف الاقتصادية من أهم العوامل التي تؤثر على تحديد الأسعار ومن أهمها:

التضخم، الكساد، ندرة المواد الأولية، الحكومة، الأخلاقيات.

وهذا لأن في مرحلة التضخم يكون هناك ارتفاع في الأسعار، ومنه تلجأ المؤسسة إلى محاولة تثبيت هذا السعر أو اتباع سياسة المنتوج البديل بسعر منخفض نسبيا، أما في مرحلة الكساد فتضطر المؤسسة إلى تخفيض أسعار منتجاتا بغرض تصريف المخزون السلعي وتوفير السيولة النقدية لاستعمالها في شراء مستلزمات الإنتاج.

---

[1] . ق. العبدلي, ق. العلاق, **إدارة التسويق**, مكتبة الجامعة الأردنية, عمان, 1999, ص147.

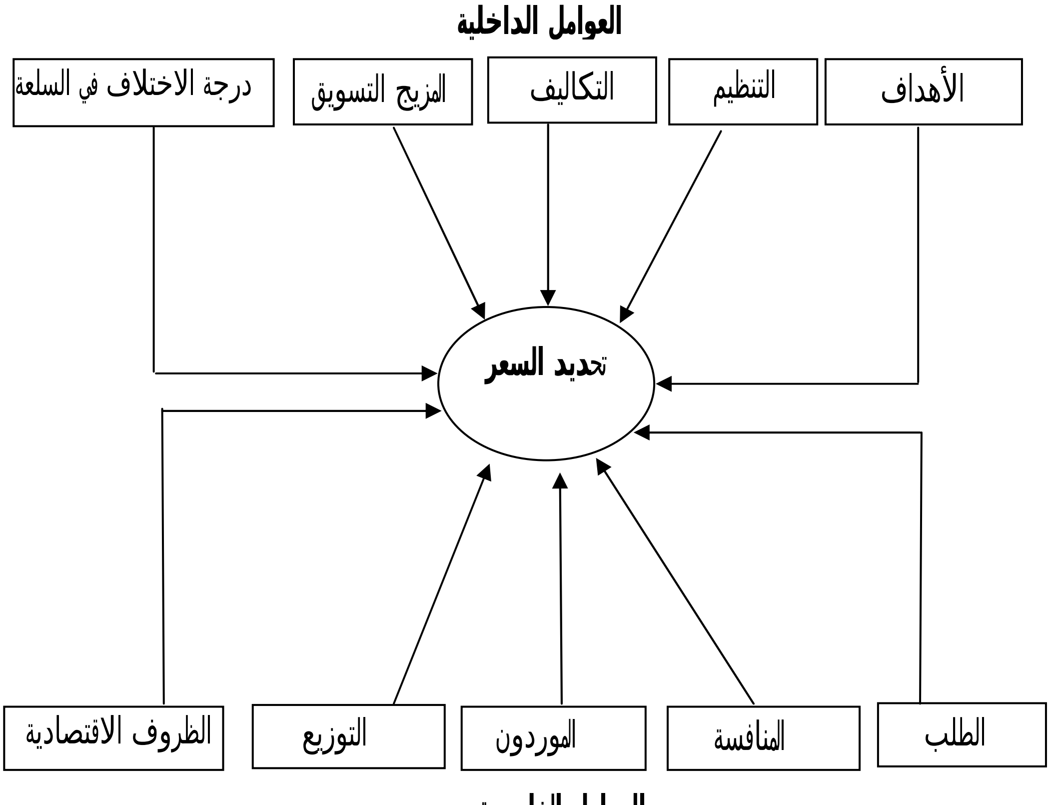
[2] . توفيق محمد عبد المحسن, **التسويق**, دار النهضة العربية, مصر, 1997, ص195.

أما ندرة المواد الأولية فإنه يؤدي إلى ارتفاع أسعار هذه المواد، وبالتالي ارتفاع تكاليف الإنتاج بالنسبة للمؤسسات المستهلكة لهذه المواد.

ويكون تأثير الحكومة متجسدا من خلال ما تسنه الدولة من قوانين وقرارات المتعلقة ببعض السلع إما بتشجيع بيعها بأسعار منخفضة أو وضع سقف، إذن فقرار التسعير يتطلب أن يكون هناك تكامل بين الجانب الإنتاجي والقانوني.

أما بالنسبة للأخلاق فإن هناك اعتبارات تخرج عن قوانين الحكومة ولكنها تقيد من حرية اتخاذ قرار التسعير وخاصة في مجال السلع التي تمتاز بضرورة استعمالها مثلا أدوية الأمراض المزمنة.

شكل رقم (01.III): يوضح العوامل المؤثرة في السعر:



المصدر : عبد السلام أبو فحف، مرجع سبق ذكره. ص445.

المطلب الثالث: معلومات المحاسبة التحليلية وطرق التسعير وسياساته عند تقديم منتوج جديد:

1. طرق تحديد السعر:

يعتمد نظام التسعير المتبع في أغلب المؤسسات على إمكانية تحقيق حجم كبير من المبيعات تمكن من تغطية النفقات الثابتة والمتغيرة، وتحدد الأسعار عند المستوى الذي تكون فيه السوق مستعدة لدفعه لكي تعطي ربحا مناسبا أو عائدا معينا على الاستثمار وهناك طرق عديدة لتحديد السعر، نذكرأهمها:

1.1. التسعير على أساس التكلفة: يمكن القول على أن هذه الطريقة من أبسط الطرق وأكثرها انتشارا في عملية التسعير، ويتحدد السعر وفقا لهذه الطريقة كالتالي:[1]

السعر = التكاليف + هامش الربح

وهنا الهامش يمثل نسبة مئوية من التكاليف أو نسبة تحقق مردود معين على الإستثمار، وتقوم هذه الطريقة على مبدأ أن حساب السعر يضمن للمؤسسة تغطية تكاليفها وبالتالي تحقيق الأرباح واستمرار النشاط و البقاء، إلا أن هذه الطريقة تتخللها بعض العيوب نذكر منها :

إهمال المنافسة، إهمال قوى العرض والطلب، أن السعر محسوب على أساس حجم المبيعات المقدرة وبالتالي فإن أي انخفاض على هذا المستوى من حجم المبيعات سوف يؤدي بالمؤسسة إلى الخسارة، أي عدم القدرة على تغطية تكاليفها.

2.1.التسعير على أساس الطلب: إن تحديد الأسعار وفقا لهذه الطريقة يتم في استقلالية تامة عن المنتج، حيث يتم تحديده من خلال توازن قوتي العرض والطلب في السوق، فالطلب على السلعة يبقى دائما أحد القوى الأساسية لتحديد أسعار السلعة، نظرا لكونه انعكاسا لرغبة وقدرة المشتري على دفع مبلغ ما مقابل سلعة ما وفي فترة زمنية محددة[2].

1.2.1. تحليل السعر على أساس الطلب: تعتمد هذه الطريقة على دراسة ظروف السوق دراسة عميقة ومدققة والتعرف على الثمن الذي يراه المستهلك ملائما لشراء السلعة، وتعتمد هذه الطريقة على أساس رفع الأسعار عند زيادة الطلب وخفضها عند انخفاض الطلب، وهذا يعني أن أساس السعر ليس التكلفة ولكن استجابة المستهلك لقيمة السلعة ومن ثم تحديد الكمية التي يمكن للسوق أن يستوعبها من السلعة عند كل ثمن معين، ثم تختار المؤسسة الكمية التي تلائمها والتي يكون سعرها كافيا لتغطية النفقات وتحقيق أكبر قدر من الربح.

2.2.1. تحليل الطلب على السلعة: إن العلاقة التي تربط كل من السعر والكميات المطلوبة هي علاقة عكسية وتعرف بقانون الطلب، حيث أنه كلما انخفضت أسعار السلع، كلما زاد الطلب عليها، هذه هي القاعدة العامة إلا أننا يمكن أن تتغير وفقا لبعض الحالات الاستثنائية[3]، فمثلا رغبة بعض فئات التمع بالتفاخر وإظهار القدرة الشرائية العالية، تدفعهم إلى اقتناء بعض السلع، كالسيارات، والوهرات... كلما ارتفع سعرها، أو في حالات توقع المستهلك، فمثلا توقعه لنقص عرض سلعة ما في السوق يدفعه إلى شراءها بالرغم من الرفع في أسعارها.

3.2.1. جدول ومنحنى الطلب:

1 . عبد السلام أبو قحف, **مبادئ التسويق**, الدار الجامعية, الإسكندرية, مصر, 2005/2004, ص446.

2 محمد فريد الصحن، **التسويق**، دار الجامعة للطبع والنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 1999، ص392.

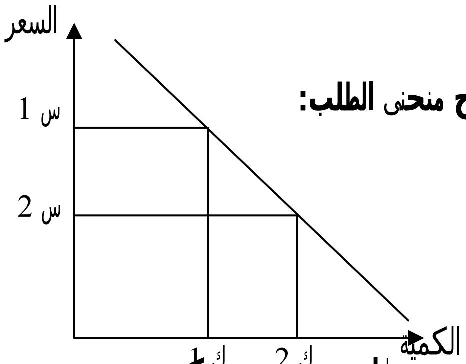
3 د. واتسن، م. هولمان، **نظرية السعر واستخداماتها**، ترجمة م. ضياء، مؤسسة شباب الجامعة، الأردن، 2000. ص48.

- **جدول الطلب :** بخصوص الأساليب المتبعة في نظرته للسعر جاء ألفريد مرشال، بجدول الطلب وهو جدول متكون من متغيرين هما السعر والطلب،[1] حيث يحتوي هذا الجدول على مجموعة من الأسعار وما تقابله هذه الأسعار من كميات مطلوبة، حيث يوضح هذا الجدول العلاقة العكسية بين الأسعار المطبقة وحجم الطلب، فيبدأ الجدول بأسعار مرتفعة ومقابل هذا نجد كمية منخفضة من الطلبات، فكلما انتقلنا إلى مستوى أقل من الأسعار كلما مالت الكميات المطلوبة إلى الزيادة.

إذن هذا الجدول يعبر عن فكرة التناقص المستمر في الأسعار الذي يرافقه تزايد مستمر في الطلب والتي يمكن تجسيدها من خلال منحنى يعرف بمنحنى الطلب وهو كالتالي:

- **منحنى الطلب:**

الشكل رقم (02.III): يوضح منحنى الطلب:



المصدر: د. واتسن، م. هولمان، مرجع سبق ذكره، ص44.

ومن خلال هذا المنحنى يمكن قياس العلاقة بين الأسعار والطلب، حيث يتضح جليا ارتفاع الكميات المطلوبة عند المستويات المنخفضة في السعر، والعكس صحيح، غير أنه يجب الاشارة إلى وجود عوامل أخرى ذات تأثير على الطلب ما عدا السعر مثل الدخل، المستوى المعيشي، اختلاف الأذواق الجودة ...الخ .

4.2.1. مرونة الطلب: عرفنا أن الطلب يتمدد عند انخفاض السعر وينكمش عند ارتفاعه، إلا أن هذا التمدد والانكماش في الكميات المطلوبة لا يكون متساويا، وهذا ما يفسر بدرجة تأثر الطلب بتغير السعر، ويعرف بمرونة الطلب السعرية والتي يعبر عنها بـ: التغير النسبي في الكميات المطلوبة من سلعة ما مقسوم على التغير النسبي في سعر تلك السلعة[2].

$$\text{مرونة الطلب} = \frac{\text{التغير النسبي في حجم الطلب}}{\text{التغير النسبي للسعر}}$$

ومن هنا نستطيع ملاحظة مدى تأثير ارتفاع أو انخفاض السعر على الطلب، والذي من المهم للمؤسسة التعرف عليها، كون أن لمرونة الطلب تأثيرا واسعا على إيراداتا أيضا، ولتوضيح ذلك نستعين بالجدول التالي:

الجدول : (01.III): تأثيرات تغير السعر على ايرادات المؤسسة:

مرونة الطلب	حالة الطلب	ارتفاع السعر	انخفاض السعر
أكبر من 1	مرن	انخفاض الايراد	ارتفاع الايراد

[1] نفس المرجع. ص42.

[2] زكي خليل المساعد، مرجع سبق ذكره، ص195.

أقل من 1	غير مرن	ارتفاع الايراد	انخفاض الايراد
تساوي 1	ثابت	لا يتغير	لا يتغير

المصدر: م. ف. الصحن: التسويق، مرجع سابق، ص300.

من الجدول أعلاه نستخلص ثلاث حالات لمرونة الطلب ولكل حالة تأثيراتا الخاصة حسب ما يلي:

- الحالة الأولى: الطلب المرن: وهذا يعني أن الطلب يتأثر ويتغير بمعدل أكبر من التغير في السعر، ذلك أنه إذا تم رفع السعر فإن ذلك يؤدي إلى تخفيض كبير في الطلب وانخفاض في الايرادات، أما إذا خفض السعر فإن ذلك يؤدي إلى زيادة الطلب ومزيد من الايراد.

- الحالة الثانية: الطلب غير مرن: معناه أن الطلب لا يتأثر كثيرا بالتغير في السعر، حيث رفع الاسعار قد لا يؤدي إلى انخفاض الطلب حتى وإن انخفض هذا الأخير فسيكون انخفاضه غير مؤثر على الايرادات، التي ستبقى تميل دائما للإرتفاع، أما إذا انخفض السعر فهذا لا يؤدي حتما إلى رفع المبيعات وإنما من الممكن أن يؤدي إلى انخفاض في رقم الأعمال يرفقه انخفاض في الايرادات.

- الحالة الثالثة: الطلب ثابت: مهما كان التغير في السعر وهذا ما يؤدي إلى عدم التغير في الايرادات المحصلة.

5.2.1. السعر وفقا للطلب والمعلومة المحاسبية: إن تحديد الأسعار حسب الطلب الموجود في السوق على السلعة المعروضة يعد مستقلا تماما عن المؤسسة المنتجة، وهذا يعني كما عرفنا سابقا أن حجم الطلب هو المسؤول عن ذلك لأنه يعبر عن رغبة وقدرة المشتري على الحصول على حاجياته ووفقا لهذه القدرة سيحدد السعر، إلا أن قدرة الشراء إذا ما تم قياسها سيكون لها حد أقصى، هذا الحد الأقصى ما هو في حقيقة الأمر إلا على سعر يمكن للمؤسسة أن تبيع به، وهذا غير كافي فعلى المسيرين تجميع المعلومات المحاسبية الخاصة بتكاليف الانتاج والتوزيع، حتى يصلوا إلى سعر التكلفة ومن ثم الوصول إلى أدنى سعر يمكن ان يباع به المنتوج، فلا يباع بأقل منه ولفترة طويلة، حتى لا تصل المؤسسة إلى مرحلة تحمل الخسائر. إذن ما يمكن قوله هو أن المعلومة المحاسبية مكملة لطريقة التسعير وفقا للطلب ففي حين تمكن هذه الطريقة من تحديد أعلى حد للأسعار، يمكن للمعلومة المحاسبية إفادها بالحد الأدنى لها.

3.1. التسعير على أساس المنافسة: تقوم هذه الطريقة على أساس تحديد أسعار منتجات المؤسسة بعد الأخذ بعين الاعتبار السوق لمواجهة المنافسة، إذ ينبغي على المنتج أن يتماشى مع أسعار السلع المنافسة لسلعته عندما تكون المواصفات واحدة (الجودة، الحجم...)، وهناك ثلاثة مستويات لتحديد السعر وفق هذه الطريقة:

- تحديد سعر في مستوى سعر المنافسين، بحيث تقوم المؤسسة بتحديد أسعارها على أساس سياسات تسعيرية للسلع المماثلة التي يبيعها المنافسين، أي تبقي أسعارها قريبة من أسعار المنافسين التي تعتمده كأساس، ثم تضيف أو تطرح منها نسبة معينة؛

- التسعير بسعر أقل من أسعار المنافسين: وتلجأ المؤسسة إلى هذا الأسلوب في حالة الحجم الكبير من المبيعات وبالتالي فإنها تقوم بتخفيض سعرها بهدف تصريف منتجاتها؛

- التسعير بسعر أعلى من سعر المنافسين: وتلجأ المؤسسة إلى هذا الأسلوب عندما تكون منتجاتها مميزة ببعض الخصائص عن منافساتها أو اعتمادها على شهرة المنتج، وتستخدم هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتهج استراتيجية التمايز(أي تحقيق ميزة تنافسية).

كما نلاحظ أن هذه الطريقة لا تستند إلى العلاقة بين السعر والتكلفة والطلب، بحيث أن هناك عدة عوامل تقيد من حرية مقارنة المؤسسة مع منافساتها ومن أهمها سعر التكلفة الذي بدوره يختلف من مؤسسة لأخرى وهذا حسب ظروف الإنتاج، وقد يطرح مشكل في حالة ما إذا كانت تكلفة الإنتاج بالنسبة للمؤسسة أكبر من سعر المنافسين وبالتالي تكون المؤسسة أمام ثلاثة حالات لا أكثر:

- التخلي على إنتاج هذا المنتوج؛
- تحمل خسارة أقل من خلال بيع المنتوج بسعر أقل من تكلفة إنتاجه بهدف تعويض الخسارة انطلاقا من بيع منتجات أخرى؛
- التوجه والبحث على أسواق أخرى؛

وتجدر الإشارة إلى أن استخدام هذا الأسلوب يعتبر غير دقيق بالنسبة للمؤسسة التي تنتج الخدمات وهذا لصعوبة المقارنة بين الخدمة والجودة، وبالتالي في حالة هذه المنتجات لا بد من توفر المرونة في اختيار السعر.

1.3.1.أسعار المنافسين والمعلومات المحاسبية: إن اعتماد المؤسسة في تسعيرمنتجاتها على المعلومة الخاصة بالمنافسة والمنافسين في السوق، لا تكفي لوحدها كأساس لوضع سعر مناسب للمنتوج المراد بيعه، حيث يترتب دائما على متخذي القرارات أخذ التكلفة كأول اعتبار عند التسعير، وحتى يتمكنوا من ذلك يجب عليهم الرجوع إلى مخرجات نظام معلومات المحاسبة التحليلية، وذلك تجنبا لما يمكن أن تقع فيه المؤسسة من مشاكل بإهمالها لهذه المعلومات، ومن بين هذه المشاكل نجد مثلا: مؤسسة تتكلف أكثر من منافسيها، وقد يكون السعر المطبق من طرف هؤلاء المنافسين منخفض فتطبيق هذا السعر من طرف المؤسسة قد يؤدي إلى خسائر جسيمة وفي حالة عكسية قد تطبق المؤسسة أسعار منخفضة تبعا لمنافسيها، وهذا ما قد لا يكون له معنى إذا كانت المؤسسة قادرة على توزيع كل منتجاتها وبسعر أعلى.

4.1. التسعير حسب طريقة نقطة التعادل (عتبة المردودية): النقطة الميتة وهي عبارة عن النقطة التي يغطي فيها رقم أعمال المؤسسة مجموع تكاليفها، أي تحقق فيها المؤسسة نتيجة معدومة وبعد هذه النقطة مباشرة تبدأ المؤسسة في تحقيق الأرباح أما قبلها فتكون المؤسسة في حالة خسارة ويفيد حساب هذه النقطة ما يلي:[1]

[1] . شريف أحمد شريف العاصي, **التسويق**, دار الكتب المصرية, مصر, 2003, ص274.

- معرفة المنتجات ذات المردودية وذات غير المردودية؛
- إيجاد حجم الإنتاج الذي يحقق هذه العتبة؛
- دراسة وتحليل العلاقة بين الربح والتكلفة والسعر؛
- تحديد حدود السعر الذي لا يمكن الـ ول عليه، والذي يساوي نصيب السلعة من التكلفة المتغيرة؛
- دراسة مدى أثر عوامل السعر على المبيعات ومنه الأرباح.

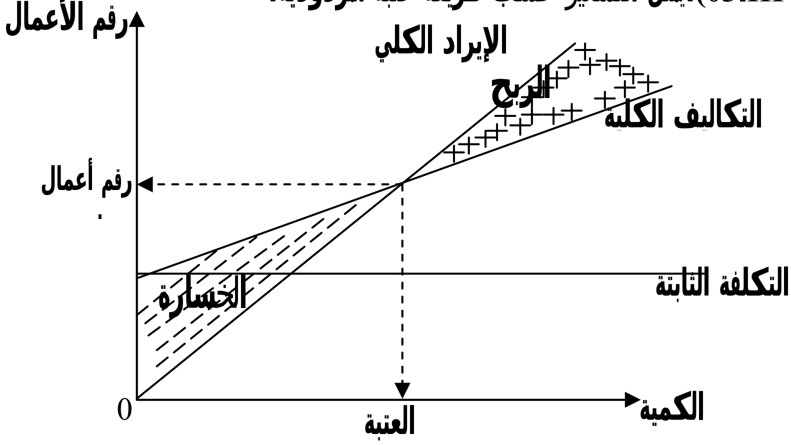
ويمكن حسابا وفق العلاقة التالية: عتبة المردودية = (التكلفة الثابتة × رقم الأعمال) / الهامش على التكلفة المتغيرة

أو عن طريق: التكاليف الكلية تساوي رقم الأعمال.

(رقم الأعمال= رقم أعمال نقطة التعادل) عندما (التكاليف الكلية (التكاليف الثابتة+المتغيرة) = رقم الأعمال))

ويكون الرسم البياني كما يلي:

شكل رقم (III.03): يمثل التسعير حسب طريقة عتبة المردودية:



المصدر: شريف أحمد شريف العاصي، مرجع سابق، ص.274.

ومن خلال مقارنة منحنى الإيراد الكلي مع منحنى التكلفة الكلية، وانطلاقا من إسقاط نقطة التقاطع بين المنحنيين على محور الكميات، نقوم بتحديد حجم الإنتاج الذي يحقق العتبة، أين تحقق المؤسسة نتيجة معدومة في هذه النقطة وبعدها مباشرة تبدأ في تحقيق الأرباح، أما قبلها تكون المؤسسة في حالة خسارة، كما لنقطة التعادل دورا مساعد في تحديد السعر وذلك وفق العلاقة التالية:

(سعر البيع الوحدة – تكلفة المتغيرة للوحدة) × عدد الوحدات – التكاليف ثابتة = 0

5.1. التسعير على أساس التجربة والخطأ: وتقوم هذه الطريقة على أساس التجريب، ويستخدم هذا الأسلوب خاصة في تحديد الأسعار المتعلقة بالمنتوجات الجديدة، كما يمكن استعمالها عند دخول أسواق جديدة ضعيفة المنافسة، أو عدم الحصول على بيانات ومعلومات كافية عن طبيعة المستهلك وخصائصه في هذا السوق

الجديد، وبالتالي فإن السلعة قد يتحدد لها أكثر من سعر، وتعد عتبة المردودية من أهم الأساليب التي تعتمد عليها المؤسسة في تحديد الأسعار.[1]

إذا كانت السياسات السابقة تتم بأسلوب تقدير السعر أو التثمين للسلع والخدمات، فإن هناك سياسات بديلة لتقديم السلع للمستهلك، ومن هذه السياسات البديلة ما يلي باختصار:

- سياسة تحديد سعر واحد لكافة الزبائن عبر مختلف المناطق؛
- سياسة اتباع المؤسسات الرائدة؛
- سياسة اتباع السعر السائد في السوق؛
- سياسة التسعير المؤقت في حالة (المواسم)؛
- سياسة القيادة السعرية حيث تكون المؤسسة هي البادئة لتحديد السعر؛
- التسعير حسب المناطق الجغرافية وهنا يتم بيع السلعة بأسعار مختلفة وهذا على حسب المناطق، أي يتم بيعها بسعر معين في المدن واتخاذ سعر آخر في حالة بيعها في الأرياف، علما أن قرار التسعير الجغرافي تحكمه عدة عوامل من بينها: من الذي سيتحمل تكلفة النقل، حجم السوق، هامش الربح، مواقع الإنتاج، مصادر موارد الخام، اختلاف المنافسة لاختلاف المناطق الجغرافية.
- سياسة التسعير الأفقي : وتكون عن طريق اتفاق بين منتجين أو أكثر على تحديد سعر معين للسلعة التي تعتبر محل منافسة بينهم.
- سياسة التسعير الرأسي: حيث يتم اتفاق بين مؤسستين أو أكثر من مؤسسات التوزيع في تحديد أسعار سلعها.
- سياسة البيع بأسعار مختلفة لعملاء مختلفين: وتتجسد فيما يلي:
  - تحديد سعر بيع خاص بالمستهلك المباشر؛
  - وتحديد سعر آخر خاص بتجار الجملة.

2. سياسات التسعير عند تقديم منتوج جديد:

ترتبط مشكلة تسعير السلعة الجديدة بمدى الاختلافات الموجودة بين السلع الجديدة والسلع القديمة المعروضة في الأسواق، أي تسعير المنتجات الجديدة على ضوء الأسعار السائدة بالنسبة للمنتجات القديمة، وتقل المشكلة إذا لم يكن هناك بديل في السوق للسلع الجديدة، وعلى المؤسسة عندما تحدد أسعارها أن تضع مشروع الطلب المحتمل على السلع وتحاول أن تقيم العلاقة بين السعر والمبيعات، ولتأخذ في الاعتبار تفضيل المستهلك ثم تفترض مجموعة من الأسعار، وعندما تفرض أسعار عالية لمنتجات جديدة فهي تدف إلى تغطية النفقات التي تحملتها في تطوير السلعة أو البحوث التي أجرتا قبل تقديم السلعة الجديدة، غير أن تسعير السلعة

[1] . عبد السلام أبو قحف, مرجع سبق ذكره, ص448.

الجديدة بسعر معقول قد ينقص من رغبة المنافسين في الدخول إلى السوق بتقديم نفس السلعة، وأهم السياسات المنتهجة عند تقديم منتوج جديد نذكر:

1.2. سياسة كشط السوق (الحد الأعلى من السعر): تعتمد هذه السياسة على فرض أسعار عالية ومحاولة الحصول عل أقصى ربح ممكن في الأجل القصير دون الاهتمام بمركز المؤسسات في الأجل الطويل، وتدف المؤسسة من وراء تحديد السعر المرتفع إلى محاولة كسب فئة من ذوي الدخل المرتفع وتحقيق أكبر قدر من المبيعات والأرباح قبل ظهور المنافسين، حيث أن هناك مجموعة من المستهلكين مستعدون لدفع أسعار أعلى حتى تشبع دوافع الإمتياز ثم تتجه إلى تخفيض الأسعار بعد ذلك لكسب فئة جديدة للمستهلكين.

تمكن هذه السياسة السعرية من تغطية نفقات البحث والتطوير للمنتجات وتغطي أيضا الخسائر التي من الممكن أن تكون قد لحقت بالمؤسسة اثناء الفترة الأولى من دخول السلعة إلى الأسواق غير أنه من المستحسن عدم المبالغة في رفع السعر خشية أن تدفع المنافسين إلى الدخول إلى هذا الميدان الجديد للإنتاج للإستفادة من ميزة الاسعار العالية.[1]

2.2. سياسة التمكن من السوق (الحد الأدنى من السعر): تدف المؤسسة من اتباع هذه الاستراتيجية للحصول على حجم كبير من السوق غير مجزأ حسب الدخل أو مرونة الطلب، بحيث تسعى للوصول إلى السوق الكلية وذلك عن طريق تحديد أسعار منخفضة لسلعها، ويفضل اتباع هذه الاستراتيجية: عند زيادة حساسية السوق للسعر، عند وجود منافسة كبيرة للسلعة، عند الاستفادة من وفورات الحجم.[2]

ويتطلب تطبيق هذه السياسة بعض الشجاعة، حيث أن نقطة التعادل منخفضة ولا يمكن تحقيق أرباح كبيرة في الأيام الأولى، ومن مخاطر هذه السياسة أن تبقى الأسعار منخفضة وبذلك يرتفع الطلب بالنسبة للعارضين وتسمح للمنافسين أن يغتنموا هذه الفرصة.

3.2. سياسة الأسعار المعتادة: تعني سياسة السعر المعتاد أن تقوم المؤسسة بتحديد سعر المنتوج في ضوء مستوى السعر التقليدي الذي تعوده المستهلكون، وعليه فإنا تتجنب تغيير السعر عن المستوى المقبول لدى المستهلكين، وبدلا من ذلك فقد تلجأ المؤسسة إلى تصغير حجم أو تقليل وزن المنتج بدف الحفاظ على السعر كما هو.[3]

4.2. سياسة الأسعار التكسيرية: تسمى تكسيرية لأنه يتم تخفيض سعر السلعة عما كان عليه بفرق معتبر وبالتالي يظن المشتري أن هناك فرقا كبيرا بين السعر التكسيري والسعر الأصلي، والذي يوحي له أن السعر خفض إلى أبعد حد ممكن.[4]

---

[1] . محمد فريد الصحن, مرجع سبق ذكره, ص ص303-306.

[2] . نفس المرجع, نفس الصفحة.

[3] . الحاج طارق وآخرون, **التسويق من المنتج إلى المستهلك**, الطبعة الثانية, دار الصفاء, الأردن, 1997, ص ص161-162.

[4] . نفس المرجع, نفس الصفحة.

5.2. سياسة التحميل: عند حدوث كساد لإحدى منتوجات المؤسسة تلجأ إلى إجبار المشترين على اقتناء تلك السلعة البائرة، حيث لا يتم بيع السلعة الرائجة إلا إذا اقترن ذلك بكمية من السلعة البائرة، لكن أضرار هذه السياسة أن السلعة غير الرائجة التي يشتريها المستهلك تعتبر بمثابة زيادة في أسعار السلع الأخرى المشبعة لحاجاته.[1]

6.2. سياسة التسعير جغرافيا: على المؤسسة أن لا تقرر تطبيق نفس السعر لسلعها في مختلف المناطق أو البلدان وذلك بمراعاة خصائصها (الحالة الاقتصادية، خصائص السوق)، كما يجب دراسة عملية الدفع والتي تجبر المؤسسة في حالة بلدان ذات عملة ضعيفة لاقتراح حلول لطرق الدفع: المقايضة، اتفاق تعويض (دفع مثلا 40% نقدا و 60% مواد أو منتجات)، الدفع الكلي بمنتوجات (مثال بيع آلات والحصول على منتجات مقابلها).[2]

7.2. سياسة سعر الترويج: هنا يتم خفض أسعار بعض المنتجات بدف جلب أكبر عدد من المشترين، على أمل أن يشتروا المنتوجات الأخرى للمؤسسة، ووفق هذه السياسة تدف المؤسسة إلى زيادة المبيعات الكلية عن طريق زيادة كمية الوحدات المشتراة بواسطة المستهلكين للسلع المعروضة.[3]

المبحث الثاني: الأسعار في ظل معطيات السوق:

بعد التطرق في المبحث السابق إلى المفاهيم الأساسية للسعر وطرق التسعير نأتي في هذا المبحث إلى عرض كيفية تحديد السعر في ظل أشكال السوق المختلفة في المدى القصير والطويل، ونسعى من وراء ذلك إلى إيجاد التوازن في المدى القصير والطويل، هذا التوازن الذي يتحدد بناءً على تفاعل قوى السوق (العرض والطلب)، وما ينجم من جراء هذا التوازن من نتائج.

المطلب الأول: الأسعار في ظل المنافسة:

تتجلى المنافسة من خلال التنافس بين المؤسسات الإنتاجية التي تقوم بإنتاج منتوجات لها نفس المواصفات (التجانس)، حيث تدف كل مؤسسة إلى بيع أكبر قدر ممكن من إنتاجها ومحاولة إبعاد المؤسسات المنافسة من دائرة التنافس وإخراجها من السوق، وذلك يكون باستخدام عدة طرق منها:

- تحسين النوعية وتحقيق الجودة المطلوبة؛
- أن تكون مواصفات المنتوج مبنية على دراسة رغبات المستهلكين؛
- استخدام الإعلان والدعاية بدف تعريف المنتوج إذا كان جديد أو التذكير به إذا كان منتوج سابق؛

[1] . نفس المرجع, ص163.

[2] . نفس المرجع, نفس الصفحة.

[3] . محمد فريد الصحن, مرجع سبق ذكره, ص310.

- استخدام السعر كوسيلة لربح المنافسة، وذلك مثلا: كتخفيض السعر مؤقتا؛

ولعملية المنافسة عدة ايجابيات تفيد المستهلكين من جهة وتضغط على المنتجين من جهة أخرى، أي يمكن اعتبارها من أهم أدوات المراقبة وتحقيق التوازن، ومن أهم هذه الإيجابيات:

- حصول المستهلك على أحسن السلع وهذا ناتج عن تنافس المنتجين من أجل تلبية رغبة المستهلك خوفا من أن ينصرف عنه ويتوجه لغيره من المنتجين في السوق؛
- تحدد المنافسة سعر مناسب لجميع المستهلكين؛
- تؤدي بالمنتجين إلى العمل بكفاءة؛
- تؤدي بالمنتجين إلى إدخال تكنولوجيا متطورة.

1. مفهوم المنافسة الكاملة:

هي نموذج اقتصادي لسوق يشمل الخصائص التالية:[1]

- وجود عدد كبير من المنتجين والمشترين للسلعة؛
- تجانس السلع التي يقوم المنتجون بإنتاجها مما يستبعد أي شكل من أشكال الدعاية والإعلان؛
- حرية الدخول والخروج من السوق، فيفرض عدم وجود عراقيل أو موانع تقيد المنتجين من الدخول إلى السوق في حالة وجود ربح وسطي أو الخروج منه في حالة وجود خسارة؛
- الدراية الكاملة بما يسري في السوق من ناحية البائعين والمشترين، وهذا يعني توفر المعلومات لدى الجميع حول السعر الذي تباع به نفس السلعة في مختلف الأسواق.

وعلى هذا الأساس لا يمكن اعتبار المنافسة الكاملة أمرا حقيقيا، ولا يمكن لأحد الادعاء بذلك، وعلى ذلك تعتبر كلمة " كاملة " عبارة عن افتراض مبسط يؤخذ به من أجل معالجة المشاكل المعقدة، علما بأنه إذا نظرنا إلى المنافسة بمفهوم المنافسة التامة أي عندما يكون عدد المؤسسات كبيرا، وإنتاجها متجانسا فقط، عندئذ يمكن القول بأن المنافسة التامة تسود معظم أسواق المنتجات الزراعية وأسواق المنتجات الاستخراجية، ولا يستبعد وجود المنافسة في حياتنا العملية، بل هي حقيقة تحصل يوميا.[2]

2. أشكال المنحنيات في **ظل المنافسة الكاملة :** إن المقصود **بالإيراد المتوسط** هو متوسط ما يحصل عليه البائع من نقود مقابل الوحدة المباعة خلال فترة زمنية محددة.[3] أو هو عبارة عن حاصل قسمة الإيراد الكلي على عدد الوحدات المباعة. لدينا : الإيراد الكلي = السعر × الكمية المباعة ←——— (1)

$$\text{الإيراد المتوسط} = \frac{\text{الإيراد الكلي}}{\text{الكمية المباعة}} \quad \longleftarrow (2)$$

---

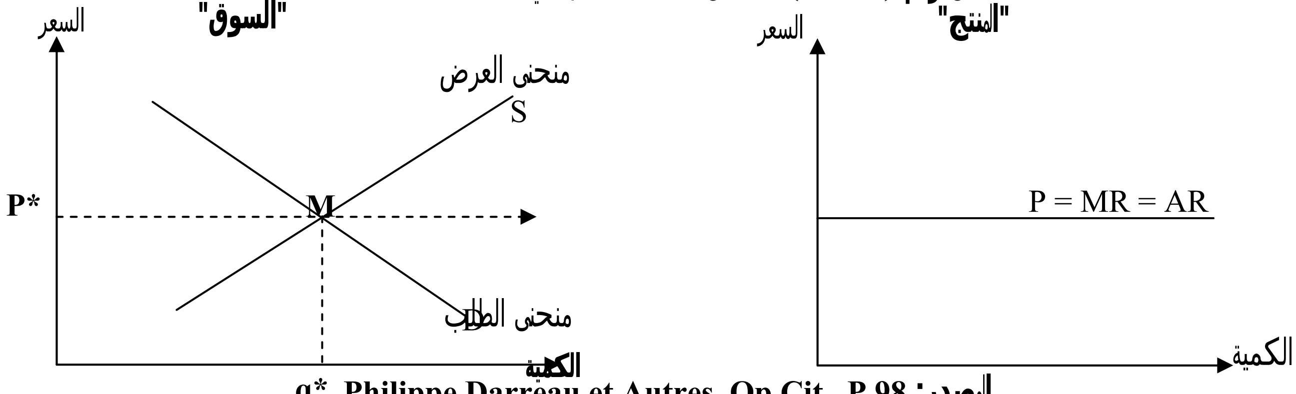
[1]. Philippe Darreau et Autres, **Microéconomie**, Armond Colin Éditeur, Paris, 1990, PP96-97.

[2] واتسن دونالدس، ترجمة ضياع مجيد، **نظرية السعر واستخدامها**، الاسكندرية، مصر،2000، ص08.

[3] . إيمان محمد محب زكي, **مبادئ الإقتصاد الجزئي**, مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع, الإسكندرية, مصر, 1997, ص218.

من خلال (1) و (2) نلاحظ أن الإيراد المتوسط يساوي السعر في ظل المنافسة الكاملة فإن المؤسسة لوحدها لا تستطيع أن تؤثر على السعر السائد في السوق، لأن البائع يعتبر قابلا للسعر وليس محددا له، وبما أن المؤسسة لا سلطة لها في تحديد السعر في ظل المنافسة الكاملة فسوف تواجه سعرا ثابتا,[1] ولهذا يأخذ منحنى الطلب على سلعة المنتج خط مستقيم أفقي موازي لمحور الكميات كما هو موضح في الشكل أدناه:

الشكل رقم (04.III) : شكل منحنى الطلب في حالة المنافسة الكاملة:



المصدر: Philippe Darreau et Autres, Op.Cit., P.98.

يوضح الشكل أعلاه رقم (04.III) أن سعر التوازن يتحدد انطلاقا من تفاعل قوى العرض والطلب في السوق وهو ناتج عن تقاطع منحنى طلب السوق ومنحنى عرض السوق في **النقطة** (M)، فعلى كل بائع يجب أن يقبل هذا السعر في سوق المنافسة التامة وهذا السبب الذي جعل منحنى الطلب يأخذ شكل خط مستقيم لأن السعر ثابت مهما تغيرت الكمية (منحنى الطلب غير مرن بشكل تام) وهو نفسه يمثل منحنى الإيراد المتوسط لهذه المؤسسة.

أما المقصود بالإيراد الحدي : "فهو عبارة عن مقدار التغير في الإيراد الكلي نتيجة لتغير الكمية المباعة بوحدة واحدة أو هو يمثل مشتق دالة الإيراد الكلي بالنسبة للكمية المباعة".[2]

وبالطبع يعتبر امرا غير اعتياديا أن تقوم المؤسسة بإجراء تعديل على مبيعاتا بمقدار وحدة واحدة كل مرة، لترى أثرذلك الإجراء على إيرادها الكلي، ففي الحقيقة تقوم المؤسسات بإجراء تعديلات على مبيعاتا قد تكون بالمئات أو الآلاف من الوحدات كل مرة.[3]

ويحسب حسب العلاقة التالية:[4]

$$\text{الإيراد الحدي} = \frac{\text{التغيير في الايراد الكلي}}{\text{التغير في الكمية}} \quad \text{أو} \quad AR = MR = \frac{\partial R}{\partial q}$$

حيث أن: MR: يمثل الإيراد الحدي.

R : يمثل الإيراد الكلي.

[1] . ضياء مجيد, النظرية الإقتصادية: **التحليل الإقتصادي الجزئي**, مؤسسة شباب الجامعة, الإسكندرية, مصر, 1999, ص199.

[2] . عمر صخري, **مبادئ الإقتصاد الجزئي الوحدوي**, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 2001, ص84.

[3] واتسن دونالدس، مرجع سبق ذكره، ص88.

[4] إيمان محب زكي، مرجع سبق ذكره، ص220.

q : تمثل الكمية.

AR: يمثل الإيراد المتوسط.

في حالة المنافسة الكاملة يتساوى كل من الإيراد الحدي والإيراد المتوسط، وذلك من خلال تعويض قيمة مرونة الطلب السعرية بما لا ناية في (حالة المنافسة التامة) في المعادلة الآتية نحصل:[1]

$$\text{الإيراد الحدي} = \text{السعر}\left[1 - \frac{1}{\text{مرونة الطلب السعرية}}\right]$$

نجد :

$$MR = P\left[1 - \frac{1}{\infty}\right] \quad \left(\frac{1}{\infty} \to 0\right)$$

ومنه نحصل على:

$$MR = AR = P$$

3. توازن المنتج في المدى القصير:

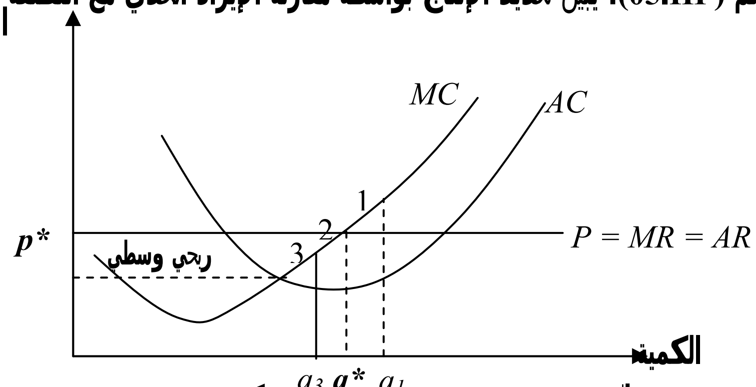
تحاول المؤسسة أن تحقق التوازن وذلك يعني محاولتها إما لتعظيم الأرباح أو تحمل أدنى خسارة ممكنة لأن المؤسسة تستمر في الإنتاج في الأجل القصير على الرغم من تحقيق الخسائر طالما أن الإيراد الكلي يغطي التكلفة المتغيرة للمؤسسة.[2]

ويمكننا التوصل إلى التوازن باستخدام منحنيات التكلفة المتوسطة والإيراد المتوسط

- **حالة الخسارة:** خسارة المؤسسة تعني أن إيرادات المؤسسة الكلية لا تغطي التكاليف الكلية، ونحن نعلم أن التكاليف الكلية في الأجل القصير تنقسم إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة، فالخسارة تعني أن[3] :

الإيراد الكلي أقل من التكاليف الكلية .

شكل رقم (05.III): يبين تحديد الإنتاج بواسطة مقارنة الإيراد الحدي مع التكلفة الحدية:



المصدر: عمر صخري، مرجع سبق ذكره، ص89.

[1] . ضياء مجيد, مرجع سبق ذكره, ص235.

[2] إيمان محب زكي، مرجع سبق ذكره، ص227.

[3] Gerard Duthil, **Dominique Vanhaeche, Initiation A La Microéconomie, Ellipses**, Paris, Edition, Marketing, 1995, PP104-107.

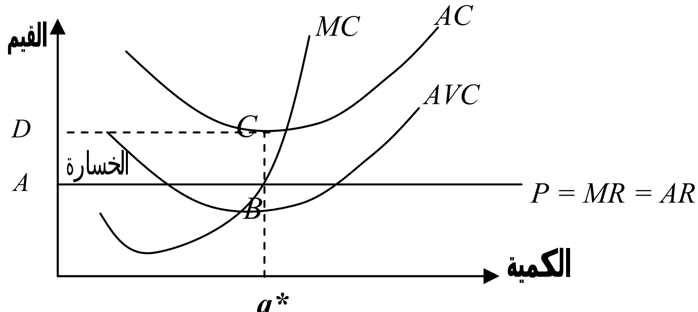
من خلال الشكل رقم (05.III) نلاحظ أن هناك نقطة واحدة يتساوى فيها الإيراد الحدي مع التكلفة الحدية وتسمى بنقطة التوازن وفيها يتم تحديد حجم الإنتاج الأمثل الذي يحقق ربحا وسطيا. ومنه:

الربح الكلي(ك*) = الإيراد الكلي(ك*) – التكلفة الكلية (ك*)

حيث : (ك*) : تمثل حجم الإنتاج عند التوازن.

أما بالنسبة للنقطة (1) فإن المنتج سوف ينتج الكمية q_1 وعندها تكون التكلفة الحدية أكبر من الإيراد الحدي $(MC\rangle MR)$، وبالتالي فمن مصلحة المنتج تخفيض الإنتاج لأن الإيراد الإضافي الناتج عن إنتاج وحدة إضافية سيكون أقل من تكلفة إنتاجها. أما بالنسبة للنقطة (3) فإن المنتج سوف ينتج الكمية q_3 والتي تكون عندها التكلفة الحدية أقل من الإيراد الحدي $(MC\langle MR)$، فمن مصلحة المنتج زيادة الإنتاج؛ لأن الإيراد الإضافي سوف يكون أكبر من تكلفة الإنتاج الخاصة بالوحدة الواحدة الإضافية.

شكل رقم (06.III): يمثل توازن المؤسسة في حالة تحقيق الخسارة في ظل المنافسة الكاملة:



المصدر: إيمان محمد محب زكي، مرجع سبق ذكره، ص.231.

نلاحظ أنه عند نقطة التوازن $(AR=MR)$، فإن المنتج سوف يتحمل خسارة وهذا نظرا لأن متوسط التكلفة الكلية أكبر من متوسط الإيراد ومع ذلك فمن مصلحة المنتج الاستمرار في الإنتاج مادام الإيراد المتوسط (السعر) أكبر من متوسط التكاليف المتغيرة:

الخسارة = التكلفة (ك*) – الإيراد الكلي(ك*)

4. توازن المؤسسة في الأجل الطويل:

إن في المدى الطويل تصبح تكاليف الإنتاج كلها متغيرة، مما يسمح للمؤسسة من تغيير حجم طاقتها الإنتاجية أو إدخال تعديلات عليها، وكذلك يمكن للمؤسسات الجديدة الدخول إلى السوق في حالة وجود ربح.

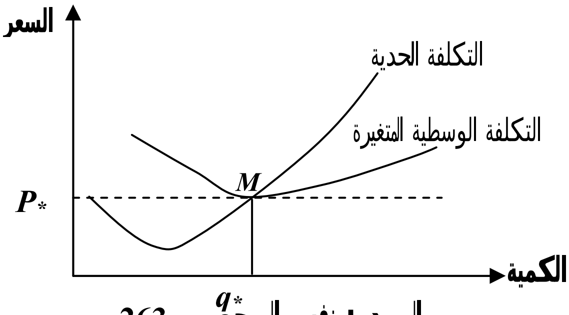
وفي حالة وجود هذا الربح فإنه يشجع على دخول منتجين جدد وبالتالي تزداد الكمية المعروضة، وكما نعلم أن زيادة العرض يؤدي إلى انخفاض أسعار السلعة، وبانخفاض السعر نتيجة زيادة العرض سوف يؤدي

بدوره إلى انخفاض هذا الربح الوسطي لكل من المؤسسات الجديدة والقديمة إلى أن تنعدم هذه الأرباح أين يصبح السعر مساويا إلى متوسطة التكلفة الكلية عند حدها الأدنى، وعندها يتحقق الحجم الأمثل للإنتاج.

أما في حالة وجود خسارة (المدى القصير) فهذا يؤدي ببعض المنتجين إلى الخروج من السوق وبالتالي ينخفض العرض وترتفع الأسعار هذا بدوره يؤدي إلى زيادة الأرباح وزوال الخسارة.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل البياني أدناه رقم (23.III)

الشكل رقم (07.III): توازن المؤسسة في الأجل الطويل في ظل المنافسة الكاملة.



المصدر: نفس المرجع، ص263.

يظهر من خلال الشكل أعلاه أنه عند مستوى السعر $p*$ يتحقق التوازن بين التكلفة الحدية والإيراد الحدي في النقطة(M) وبإسقاط هذه النقطة على محور الكميات نتحصل على حجم الإنتاج الذي يحقق التوازن أين تكون الأرباح معدومة.

وعندما تكون الأرباح مساوية للصفر فإن المؤسسات التي تريد الدخول إلى السوق لأول مرة لا تدخل، وأن المؤسسة القديمة لا تستطيع الخروج.

أما إذا انخفض السعر إلى ما دون سعر التوازن $P*$ بما يؤدي ببعض المؤسسات الخروج من السوق فتقل الكمية المعروضة بدورها وبالتالي يرتفع السعر من جديد إلى قيمته السابقة (قيمة التوازن)، أين يتحقق التوازن من جديد (حسب قوى العرض والطلب) إلى أن يصل إلى قيمة التوازن $P*$ حيث يتساوى السعر مع متوسط التكلفة الكلية عند حدها الأدنى.

المطلب الثاني: الأسعار في ظل الاحتكار:

يتمتع المحتكرون بالحرية في تحديد السعر في السوق لأن إنتاجهم يباع لعدد كبير من المستهلكين، كما أنم يتمتعون بالاستقلالية نظرا لأنم لا يخشون منافسة المنتجين الأخرين.[1] وسوف نتطرق في هذا المطلب إلى ثلاثة عناصر هم:

- تعريف الاحتكار؛
- تعريف المنافسة الاحتكارية؛
- أشكال المنحنيات في ظل الإحتكار.

[1] واتسن دونالدس، مرجع سبق ذكره، ص85.

1. مفهوم الاحتكار المطلق:

نقول عن الاحتكار أنه مطلق في سوق ما عندما يكون هناك منتج واحد يقوم بإنتاج سلعة محددة ذات مواصفات معروفة وعديمة البدائل المنافسة لها مع وجود موانع تحد من دخول منتجين آخرين لهذا السوق.

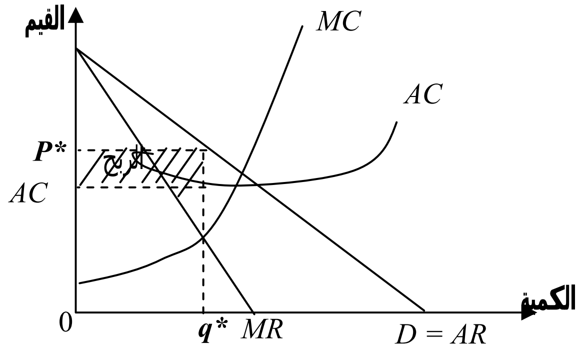
كما يمكن أن يكون الاحتكار طبيعي بمعنى أن كفاءة الإنتاج تتطلب وجود منتج واحد في الصناعة وذلك بسبب انقياد الانتاج إلى ظاهرة تزايد غلة الحجم، أي عندما تكون التكلفة المتوسطة متناقصة في الأجل الطويل، كما يمكن أن يكون الاحتكار نابع بقوة القانون أو الاتفاق الذي يمكن أن يكون بين المؤسسات.

يكون الاحتكار عندما تكون هناك موانع على مؤسسات أخرى من أجل الدخول إلى السوق وتعتبر هذه الموانع أو العقبات هي منطلق أو هي التي كانت مصدر قوة المحتكرين أهمها:

- السيطرة على المادة الأولية المستخدمة في إنتاج ما؛
- براءة الاختراع والاكتشافات العلمية؛
- موانع قانونية تتخذها الحكومة مثلا لحماية الصناعة الناشئة (كفرض رسوم جمركية على الواردات)؛
- احتكار طبيعي ويكون هدفه هو الرغبة في تحقيق الوفرات الاقتصادية التي لا تتحقق إلا إذا كان حجم المؤسسة كبيرا، أو أن حجم السوق لا يسمح بوجود أكثر من منتج واحد أو مؤسسة واحدة ضخمة مثلا المنافع العامة (الكهرباء، الغاز...الخ).

2. توازن المحتكر :

الشكل رقم (08.III): يمثل توازن المحتكر في حالة تحقيق الأرباح في الأجل القصير.



المصدر: عمر صخري، مرجع سبق ذكره، ص102.

في حالة الاحتكار فإن المحتكر يواجه منحنى طلب السوق الخاص بسلعته، فالسعر في حالة الاحتكار يكون متناقصا مع زيادة حجم المبيعات، وبما أن الإيراد المتوسط دائما مساويا للسعر، وعلى ذلك يكون منحنى الطلب الذي يواجه المحتكر هو نفسه منحنى متوسط الإيراد ويكون ميله سالب نظرا للعلاقة العكسية بين السعر والكمية.

أما الإيراد الحدي في حالة الاحتكار فلا بد أن يكون أقل من السعر، أي منحنى الإيراد الحدي لا بد أن يكون أقل من منحنى الطلب، ولهذا السبب يتخذ منحنى الطلب المحتكر خط مستقيم منحدر إلى الأسفل ومن اليمين إلى اليسار، وهذا دليل على أن المحتكر يلجأ إلى تخفيض السعر لبيع كمية أكبر.

نلاحظ من خلال الشكل رقم (**08.III**) أن منحنى الطلب الذي يواجهه المحتكر ينطبق بالتمام على منحنى متوسط الإيراد، كما نلاحظ أن منحنى الإيراد الحدي يقع أسفل منحنى الإيراد المتوسط.

ويتحدد التوازن لدى المحتكر عند نقطة تقاطع منحنى الإيراد الحدي مع منحنى التكلفة الحدية ومن هناك يمكن تحديد حجم الإنتاج الأمثل (q^*) وذلك من خلال إسقاط نقطة التقاطع على محور الكميات أما بإسقاط نقطة التقاطع بين منحنى الإيراد الحدي والتكلفة الحدية على محور السعر نتحصل على سعر التوازن (P^*).

ربح المحتكر = (السعر – متوسط التكلفة) × كمية التوازن

3. تمييز السعر عند المحتكر :

إذا كان المحتكر لا يقدر على تعظيم أرباحه من خلال رفع السعر، فبإمكانه اللجوء إلى سياسة تمييز السعر، أي يقوم ببيع سلعته إلى مشترين مختلفين بأسعار مختلفة، ولنجاح سياسة تمييز السعر هذه لابد من فصل الأسواق عن بعضها البعض، بحيث يصبح من غير الممكن بيع السلعة في الســوق ذات السعــر المنخفض في السوق ذات السعر المرتفع، كما يجب أن تكون مرونة سعر الطلب في السوقين مختلفة.[1]

المطلب الثالث: المنافسة الاحتكارية:

" تتميز المنافسة الاحتكارية بوجود عدد كبير من المنتجين كل منهم ينتج جزءا بسيطا من مجموع الإنتاج وأن السلع المنتجة هي سلع متشابهة ولكنها ليست متجانسة. أي أن السلع التي يتعامل بها المتنافسون الاحتكاريون هي سلع بعضها بديل للآخر ولكنه بديل غير تام."[2] وكنتيجة لهذا التمايز في المنتجات المتشابهة فإن المنافسة الاحتكارية تتميز بوجود درجة محدودة من التحكم في الأسعار كما أن الدخول إلى السوق أو الخروج منها ممكن إلا أنه قد يكون صعبا وهو حتما أقل سهولة منه في حالة المنافسة الاحتكارية، ويتم التنافس في السوق بوسائل أخرى غير السعر، وتكون الوسيلة الأساسية في التنافس هي إبراز الصفات والخواص الثانوية التي تتميز بها السلع وذلك باستعمال وسائل الدعاية والإعلان.

"وبوجه عام تكون المؤسسة في الأجل القصير في وضع احتكاري وفي الأجل الطويل تكون في وضع تنافسي".[3]

1. التسعير في حالة احتكار القلة:

[1] عمر صخري, مرجع سبق ذكره, ص105.

[2] نفس المرجع, ص112.

[3] . شمعون شمعون, **الرياضيات الإقتصادية**, الطبعة الثانية, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 1998, ص271.

يتصف هذا النوع من الاحتكار بقلة عدد المنتجين، (عدد قليل من المنافسين في سوق معين)، وهذا يعني أن المنتج في احتكار القلة عليه أن يقوم بدراسة وتحليل آثار وردود أفعال المنتجين الآخرين، وبالتالي فإن اتخاذ أي قرار فيما يخص السعر لأحدهم سوف يؤثر لزاما على قرارات المنتجين الآخرين.[1]

ويمكن التمييز بين نوعين من احتكار القلة:

1.1. الاحتكار المتجانس: ويظهر هذا النوع من الاحتكار عندما يكون المنتجين ينتجون سلع ذات مواصفات متشابة (متجانسة)، مما يجعل عملية تحديد السعر دقيقة ومبنية على التفاهم بين المحتكرين وذلك بسبب الخوف من دخول مرحلة المنافسة الفاحشة.

2.1. الاحتكار المختلف (غير متجانس): ويظهر هذا النوع عندما يكون في السوق عدد قليل من المنتجين يعرضون سلع يمكن للمستهلك أن يلتمس فيها اختلافا حقيقيا مما يؤدي هذا إلى اختلاف الأسعار حسب جودة ونوعية كل سلعة.

المبحث الثالث: دور معلومات المحاسبة التحليلية في اتخاذ قرارات التسعير ومختلف القرارات:

يعود الأصل في حساب سعر التكلفة (التكلفة النهائية) التي رأيناها في الفصول السابقة إلى تحديد سعر البيع الذي يناسب المؤسسة والمستهلك نظرا لتزايد المنافسة وتعقد المحيط وتميزه بعدم التأكد وزيادة أخطار زوال المؤسسات بسبب عدم التحكم في التكاليف خاصة.

إن المحاسبة التحليلية تمثل بنك معطيات وأداة معالجة للمعلومات المتعلقة بالتكاليف الإنتاجية أو تقديم الخدمات، حيث تقوم بحساب تكلفة كل منتوج أو خدمة على حدى واستخراج النتيجة الموافقة لكل منتوج أو خدمة.

وتمكن المحاسبة التحليلية من اتخاذ عدد من القرارات من خلال دراسة التكاليف وتحليلها ومن بينها قرارات الأسعار، أو الإنتاج، أو المنتوج الجديد، أو التخلي عن منتوج أو نشاط معين ... إلخ .

حيث أن سعر التكلفة في المؤسسة يؤدي دورا ذا أهمية بالغة في تحديد عدة قرارات، ولذا تناولنا في هذا المبحث استخدامات طرق حساب سعر التكلفة في اتخاذ القرارات المختلفة.[2]

---

[1] عمر صخري، مرجع سبق ذكره، ص114.

[2] . رشيد بوكساني, **المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات: دراسة ميدانية عن مؤسسة الحليب والجبن ببودواو،** رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، 1999/1998، غير منشورة، ص88.

المطلب الأول: طريقة التكلفة الكلية واتخاذ القرار:

1.طريقة الأقسام المتجانسة واتخاذ القرار:

تأخذ هذه الطريقة كما سبق وان أشرنا إليها جميع المصاريف المباشرة وغير المباشرة في حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتوج أو الخدمة المقدمة.

وفي ظل هذه الطريقة تحدد النتيجة لكل منتوج بواسطة مقارنة المبيعات بسعر التكلفة حسب العلاقة التالية:

النتيجة التحليلية لكل منتوج = رقم الأعمال (المبيعات) – سعر التكلفة

حيث: رقم الأعمال = عدد الوحدات المباعة × سعر بيع الوحدة

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المباع + مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة.

إن المنتوج الذي يحقق إيرادا موجبا يؤثر على نتيجة المؤسسة بصفة موجبة على غرار المنتوج الذي يحقق إيرادا سالبا فإنه يؤثر على نتيجة المؤسسة سلبيا.

وأهم القرارات التي يمكن اتخاذها بواسطة طريقة التكاليف الكلية ما يلي:

1.1. قرارات التسعير:

تسعى المؤسسة للحصول على أكبر عائد، ويساهم السعر في تحقيق ذلك، حيث أن استمرارية المؤسسة وبقائها يعتمد على سياستها التسعيرية، فالسعر لا بد وأن يكون كافيا لتغطية جميع المصاريف المباشرة وغير المباشرة ويحقق عائدا مناسبا مقابل استخدام المؤسسة لأموالها،[1] والسعر يساوي التكلفة زائد الربح، فمن الواضح أن ربحية المؤسسة تعتمد بصورة كبيرة على أسعار منتوجاتها وخدماتها، وهذا يعني بالضرورة قيام المؤسسة بوضع سياسة تسعيرية وفق أسس لا يجب الانحراف عنها، فسعر التكلفة له علاقة قوية بقرارات التسعير، فعندما تسعر المؤسسة منتوجاتها تأخذ بعين الاعتبار تغطية تكاليفها، فالسعر الذي تبيع به المؤسسة والمحدد بطريقة التكاليف الكلية والذي يساوي:

$$\frac{\text{مجموع التكاليف + الربح المرغوب فيه}}{\text{حجم الإنتاج}}$$

علما أن هامش الربح يمثل نسبة من سعر التكلفة .

2.1. قرار الإنتاج:

تعتبر قرارات الإنتاج من القرارات القصيرة المدى أي في حدود الطاقة المتاحة أين يتم استخدام هذه الطاقة بأعلى كفاءة وأقل تكلفة ممكنة مرتكزين في قراراتنا على اتجاه أو سلوك التكاليف في هذا المدى القصير

---

[1] نجيب أنطوان سامونا, محمد عبد الوهاب العزاوي, <u>**المحاسبة الإدارية: إتخاذ القرارات**</u>, كلية الإدارة والإقتصاد, بغداد, 1979, ص26.

ومدى الأثر الذي يحدثه القرار على ربحية المؤسسة ككل في المدى الطويل. واتخاذ القرار يعني المفاضلة والاختيار بين عدة بدائل أي يتم اختيار البديل الذي يحقق أكبر عائد وبأقل تكلفة أي تعظيم الأرباح وتدنئة التكاليف.[1] وعلى صاحب القرار الإلمام بكل المنتوجات سواء تحقق ربح أو خسارة عن طريق العلاقة.

النتيجة = رقم الأعمال (المبيعات) – سعر التكلفة

2. طريقة التحميل العقلاني واتخاد القرار:

لقد رأينا أن التكاليف الثابتة أو الهيكلية –كما يمكن أن نطلق عليها– لا تتغير إلا في فترات طويلة أي يكون قرار تغيرها في المدى الطويل، لذا فمن المستحسن تثبيت الجزء الثابت من سعر التكلفة والمتعلق بالقرارات طويلة المدى بحيث هذا السعر يسمح بربطه مباشرة بالتغيرات وبالقرارات قصيرة المدى، وكذا من الأحسن أن يعتمد في اتخاذ القرارات على سعر تكلفة وحدة ثابتة بحيث:

- يسمح سعر التكلفة المحسوب بهذه الطريقة بالإطلاع على المردودية التقنية ونظام المؤسسة، كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة ويمكن من المقارنات في الزمن في نفس المؤسسة أو مع مؤسسات أخرى؛
- تعتمد هذه الطريقة بغرض إزالة تأثر سياسة المؤسسة العامة بالتغيرات الظرفية المحيطة، التي قد تؤدي إلى بعض القرارات غير العقلانية نتيجة عدم أخذ مستوى النشاط الذي يأخذ التكاليف الثابتة بعين الاعتبار؛
- تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلانيا لتحديد التكاليف التقديرية؛
- تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ قرارات في حدود مسؤوليته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة؛
- تمكن هذه الطريقة من احتساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة؛
- يسمح بالتخلص من أثر ارتفاع سعر تكلفة الوحدة الذي يؤثر في تحديد سعر البيع حيث يرتفع هذا الأخير عند انخفاض عدد الوحدات، وهذا ما يعبر عن سياسة غير جيدة.

1.2. مكانة طريقة التحميل العقلاني في اتخاذ قرار التسعير:

في حالة مؤسسة تمارس نشاط غير مستقر يتميز بالتغيرات الظرفية، في هذا الصدد تبقى المؤسسة دائما في إطار أسلوب التحميل الكلي للتكاليف، إلا أنها ستعتمد في قرار تسعيرها على المعلومات الخاصة بالتحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، حيث أنها ستقوم بمقارنة ما حصلت عليه من معلومات عن سعر التكلفة عبر الزمن. واستنادا لذلك سيتم تحديد سعر البيع، وغالبا ما يكون هذا السعر ثابتا كون أن هذه الطريقة تأخذ في الحسبان معلومات خاصة بتكاليف عادية وإرجاعها إلى أسعار خاصة بنشاط متوسط، وهذا سيوصل متخذي القرارات إلى السعر الذي سيضمن لهم تغطية تكاليف النشاط كاملة مع تحقيق هامش ربح.

[1] نفس المرجع, ص28.

المطلب الثاني: أهمية التكلفة المعيارية والمتغيرة في اتخاذ القرار:

1.التكلفة المعيارية واتخاذ القرار:

إن المعلومات الخاصة بهذه تنتج عن طريق التنبؤ بالمستقبل من خلال الماضي، حيث توضع تحت يد متخذي القرارات معلومات سابقة عن ما ستنفقه المؤسسة على السلع المراد إنتاجها. فتعينهم بذلك على اتخاذ مجموعة من القرارات كقرار إطلاق منتوج جديد للسوق. وأي خطأ في التنبؤ سيتسبب في حدوث العديد من المشاكل، ومثال على ذلك قيام المؤسسة بتصريف منتجاتا بسعر يظهر لصالحها إذا ما قورن بالتكاليف المعيارية، في حين أن التكاليف الحقيقية قد تكون مرتفعة عن التكلفة المقدرة، في هذه الحالة يمكن أن يكون السعر أقل أو يساوي التكاليف مما سيتسبب في خسارة، وما يمكن قوله عن المعلومات التي تصل المسيرين من جراء تطبيق هذه الطريقة، هو أنا تتميز بعدم اليقين، مما يستلزم استعمالها بحذر دائم.

وفقا لهذه الطريقة سيحدد سعر تنافسي يأخذ في الحسبان شروط تنافسية تخص السوق[1]. وما يجب الاشارة إليه في هذا الصدد هو أنه مثلما تؤخذ المعلومة المحاسبية الخاصة بالتكاليف المعيارية كأساس لتحديد السعر في حد ذاته كمعيار لتحديد التكاليف المعيارية، وذلك بالفرق بين سعر البيع الحالي، وهامش الربح المرغوب فيه.

إذا أردنا أن نقيم هذه الطريقة يمكن أن نقول أن المعلومات التي توفرها هذه الطريقة مطلوبة بكثرة وتلقى قبولا عاما من قبل متخذي القرارات، وذلك راجع لبساطتها وسهولة تقديرها لتكاليف مقارنة بتقدير المنافسة أو الطلب.

2. التكلفة المتغيرة واتخاذ القرار:

- تحليل النتيجة: إن الخلط في مفهوم هذه الطريقة يضاف إليه الخلط في استعمالها، حيث أن التكاليف المتغيرة ليس هدفها حساب النتيجة وإنما أداة تحليل الاستغلال، إذ لا يمكن أن نستعمل أي طريقة محاسبية تسمح بإهمال جزء معين من التكاليف(التكاليف الثابتة) أي يجب استعمال طريقة التكاليف الإجمالية أي الكاملة في حساب النتيجة، وفي حالة التخفيض من سعر التكلفة لمنتوج معين الذي ينتج عن حالة الفرق (عند انخفاض الطلب) وذلك بالتخفيض أو إلغاء التكاليف الثابتة التي يتحملها هذا المنتوج يكون تحميلها على المنتوجات الأخرى الأقل تأثرا بالسوق أو تحويلها مباشرة إلى النتيجة إذن فالتكلفة الإجمالية هي الوسيلة الوحيدة للتسيير في مجال واسع أو مدى طويل.[2]

لذا فاستعمال هذه الطريقة في حساب النتيجة هو مرور إلى حساب هامش التكلفة المتغيرة ونقطة الصفر.

---

[1] R. De Laronge, **Comptabilité De Gestion**, OP.Cit. P65.

[2] . ناصر دادي عدون, مرجع سبق ذكره, ص ص137-139.

- تسمح هذه الطريقة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة، حيث أنا تمكن من متابعة تطورات التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة القصيرة الأجل، ومقارنتها بالأرقام المثالية والسهر على تخفيض من مبالغها، ومن جهة أخرى توضح هذه الطريقة العلاقة بين حجم النشاط والتكاليف والتي لا نجدها واضحة في التكاليف الإجمالية.

-التكاليف المتغيرة كطريقة لتقييم المخزونات التي تشكل صعوبات أثناء حسابا وهذه الطريقة تعطي ميزة لتقييم المخزونات بتكلفة متغيرة فقط وتحسب التكاليف الثابتة كتكاليف للدورة أي تسهيلا لتغطيتها عكس إدخالها في قيم المخزون الذي قد يستغرق وقتا لتصريفه وتحقيق هذه التكاليف، كما تمثل هذه الطريقة لتقييم المخزونات ضمانا ضد احتمالات انخفاض أسعارها مستقبلا، أي كلما كانت تكلفتها أقل كان ربحها أكثر عند انخفاض أسعارها.

- يمكن استعمال هذه الطريقة كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية على المدى القصير وهذا يخص عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة، وكذلك مستوى سعر البيع أو هامش الربح المحقق في عملية البيع، حيث يتم دراسة شروط الاستغلال المتوفرة (عناصر التكاليف المتغيرة) وتحديد سياسات استغلالية وفق أحسنها بالنسبة للعمليـة الإنتاجية والمؤسسة بصفة عامة.[1]

- وإذا كانت هناك عدة منتوجات فتدرس الشروط الاستغلالية المستقبلية لكل منها على حدى ويتم تحديد أحسنها، وإذا لم تكن هناك إمكانية تحسين مردوديتها فيمكن التخلص من إنتاج الأسوأ ورفع إنتاج أحسنها شروطا، وذلك تبعا لشروط السوق، وفي حالة عدم وجود طلب على المنتوجات التي ترغب المؤسسة الزيادة منها فالأحسن لها إنتاج أكبر حجم من المنتجات ذات الأكبر ربحا أو أقل خسارة من المجموع.

- تسمح بتحديد عتبة المردودية لكل منتوج على حدى أو لكل وظيفة إنتاج في المؤسسة وهذا لمعرفة الجزء الذي يساهم في المردودية والجزء المتسبب في الخسارة بالنسبة للمردود العام للمؤسسة.

- كما تسمح طريقة التكلفة المتغيرة بحساب مؤشر الأمان أو هامش الأمان للمؤسسة، أي الربح الأولي أو بداية الأرباح. كما أن هذه الطريقة تستعمل في استخراج عتبة النشاط وهذا بعد توزيع التكاليف إلى تكاليف ثابتة هيكلية وهي تبقى موجودة ولو كان النشاط متوقفا وإلى تكاليف ثابتة للنشاط وهي التكاليف التي تتحملها المؤسسة أثناء نشاطها وإلى تكاليف متغيرة وهي التي تتغير مع تغير حجم النشاط.

3. مكانة طريقة التكلفة المتغيرة في اتخاذ قرار السعر:

إن التكلفة الحقيقية وفقا لهذا المبدأ هي التكاليف المتغيرة، وبالتالي فإن نظام معلومات المحاسبة التحليلية سيقسم البيانات الموفدة إليه عن مختلف مصاريف المؤسسة، إلى بيانات خاصة بالمصاريف الثابتة، وبيانات أخرى تخص المصاريف المتغيرة، هذه الأخيرة ستستعمل لإنتاج المعلومة التي تعبر عن التكاليف المتغيرة والتي

[1] نفس المرجع، ص 138.

تلائم أكثر اتخاذ القرارات القصيرة الأجل دونا عن المعلومة المتعلقة بمصاريف البنية، و التي بشأنا يرى المحاسبون بأنا معروفة لتميزها بالثبات، مهما كانت السياسة الإنتاجية أو التسعيرة المتبعة[1]، فتحمل هذه المصاريف في ناية الدورة على السلعة، ليأتي بعد ذلك دور متخذي القرار، حيث أنه وبناء على ما توفر لديهم من معلومات محاسبية انطلاقا من مبدأ التكلفة المتغيرة، سيحسب سعر البيع بالإضافة إلى هامش ربح معتبر لتكاليف المؤسسة مما يسمح لها من خلال الهامش على تكلفتها المتغيرة من تغطية التكاليف الثابتة مع تحصيل ربح معين، ومن هنا ستكون علاقة السعر كالتالي:

سعر بيع الوحدة = التكلفة المتغيرة للوحدة + هامش ربح للوحدة

المطلب الثالث: معلومات عتبة المردودية واتخاذ القرار:

تعتبر عتبة المردودية مؤشرا لتحليل التكاليف ومعرفة التكاليف الثابتة والمتغيرة الخاصة برقم أعمال العتبة الذي يسمح بمراقبة تكاليف المؤسسة، واتخاذ القرارات فيما يخص قبول أو رفض منتوج ما وذلك انطلاقا بمدى مساهمته في النتيجة هذا من جهة ومن جهة أخرى كمؤشر لاتباع سياسة رشيدة في إطار الإنتاج والبيع وهذا من أجل التسريع في تغطية رقم الأعمال لمل التكاليف بدف تقريب زمن رقم أعمال نقطة الصفر ومنه تقريب زمن الأرباح والأمان، كما تعتبر عتبة المردودية من أهم التقنيات التي يعتمد عليها متخذي القرار في المؤسسة بغرض الوصول إلى الحالة أو الوضعية المثلى والحفاظ عليها.

لعتبة المردودية عدة استعمالات نذكر أهمها :

- دراسة مردودية المنتجات وترتيبها على حسب مساهمتها في النتيجة، واتخاذ القرارات المناسبة فيما يخص كل منتوج، أي تشجيع المنتجات ذات المردودية الجيدة في حين تقوم بتحسين أداء المنتوجات ذات المردودية الضعيفة أو اتخاذ قرار التوقف على إنتاجها أو استبدالها بمنتوجات أخرى أكثر مردودية.
- تحديد هامش الأمان وهو عبارة عن الفرق بين رقم الأعمال الفعلي ورقم الأعمال نقطة الصفر، ويمثل مقدار ما يمكن أن ينخفض به رقم الأعمال دون خروج المؤسسة من منطقة المردودية ويحسب وفق العلاقة التالية: هامش الأمان = رقم الأعمال(الفعلي) – رقم أعمال نقطة التعادل.

---

[1] خليل زكي المساعد، مرجع سبق ذكره، ص411.

- اتخاذ بعض القرارات الاستثمارية عند تغيير هيكلة المؤسسة: يمكن استعمال نموذج عتبة المردودية لاختيار الهيكل المناسب لنشاط المؤسسة وذلك عن طريق مقارنة كل من زمن الوصول إلى نقطة التوازن وكذا النتائج المحتملة من أجل كل توليفة اختيار.

- تحليل الفروقات بين ما هو مقدر وما هو حقيقي: وذلك من خلال المقارنة بين النتيجة المقدرة والنتيجة المحققة فعلا خلال فترة نشاط معينة، بدف تحديد الانحرافات والتعرف على أسبابا أو الجهة المسؤولة عن حدوثها ومن هناك اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

- دراسة خطر الاستغلال عن طرق تحليل أثر الرافعة التشغيلية.

- يساهم نموذج عتبة المردودية في قرارت التسعير: حيث يجب على المؤسسة أن يكون سعر البيع أكبر من مجموع التكاليف (التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة) حتى تحقق ربحا، وأدنى سعرا تقبل به المؤسسة هو ذلك السعر الذي يحقق عتبة المردودية (سعر البيع = مجموع التكاليف)، أين يغطي الربح الإجمالي التكاليف الثابتة وفوق هذه النقطة تحقق المؤسسة عوائد موجبة فالسعر الذي تعمل به المؤسسة والمحدد بطريقة التكاليف المتغيرة هو:[1]

عند عبتة المردودية : النتيجة = الصفر.

((سعر بيع الوحدة– التكلفة المتغيرة للوحدة) × كمية الانتاج المباع) – التكاليف الثابتة=0

أو التكاليف الثابتة – (سعر الوحدة – التكلفة المتغيرة للوحدة)×كمية الانتاج المباع.

إذا : أدنى سعر بيع تقبل به المؤسسة هو :

$$\text{سعر بيع الوحدة الذي لا يمكن الـ ول عليه} = \frac{\text{)تكلفة متغيرة للوحدة × الكمية(التكاليف الثابتة+}}{\text{الكمية}}$$

هذا هو الحد الأدنى للسعر الذي لا يمكن الـ ول عليه تجنبا لمنطقة الخسارة وفوق هذا الحد تبدأ المؤسسة في تحقيق الربح.

1. عتبة المردودية وتغير ظروف الاستغلال :

إن المؤسسة في مزاولتها لنشاطها قد تتعرض أو تجري بعض التغيرات في ظروف أو شروط الاستغلال ويكون لهذه التغيرات أثر إما على التكاليف الثابتة للمؤسسة (الهيكلية) أو في الهامش على التكلفة المتغيرة.[2]

وسنقوم بتحديد أثر مثل هذه التغيرات على عتبة المردودية :

1.1.عتبة المردودية وتغيير الهيكل:

[1] رشيد بوكساني، مرجع سبق ذكره، ص112.

[2] Christian Et Christian Roulet, **<u>“Comptabilité Analytique Et Controle De Gestion”</u>**, Dunond, Paris. 1982. PP162-163.

عندما تقوم المؤسسة بإنجاز ورشة أو معمل جديد أو القيام بعملية توسيع للطاقة المتاحة يؤدي هذا حتما إلى تغيير التكاليف الهيكلية (الثابتة) وذلك بالرفع منها وبالتالي يؤدي إلى تغيير نقطة التوازن إلى نقطة توازن جديدة .

مثال: لتكن لدينا المعطيات التالية المتعلقة بالظروف الحالية للاستغلال:

- الظروف الحالية :
  - نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة تساوي 0.4 = 40%
  - التكاليف الثابتة = 100.000دج
  - رقم الأعمال = 900.000دج

إذن فعتبة المردودية = $\frac{100000}{0.4}$ = 250.000دج

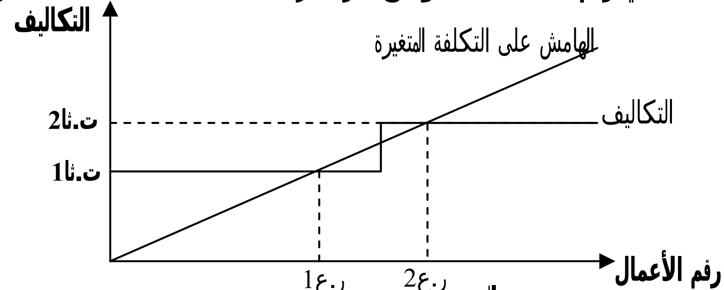
- وعند إدخال استثمار جديد أدى بالضرورة إلى رفع التكاليف الثابتة بقيمة 100.000دج أخرى

إذن فعتبة المردودية الجديدة $\frac{100000 + 100000}{0.4} = 500000$ دج

نلاحظ أن عتبة المردودية تغيرت نتيجة الرفع في التكاليف الثابتة من 250000دج عندما كانت التكلفة الثابتة 100000دج إلى 500000دج عند زيادة التكاليف الثابتة بمقدار 100000دج أخرى نتيجة إدخال استثمار جديد أي زيادة في الطاقة الإنتاجية للمؤسسة (عملية توسعة)، والفرق بين العتبة القديمة والجديدة يساوي 500000 – 250000 = 250000دج وهو مقدار الزيادة أو الانتقال الحاصل في رقم الأعمال الحرج ويقابله ما قيمته 100000دج أخرى من الهامش على التكلفة المتغيرة وهو نفسه الارتفاع الحاصل في التكاليف الثابتة.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل البياني أدناه:

شكل بياني رقم (09.III): يوضح أثر تغير التكاليف الثابتة على عتبة المردودية.



المصدر: Ibidem. Page 164.

2.1. تغير نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة: كما تكلمنا سابقا على أثر تغير الأعباء الثابتة على عتبة المردودية فإنه يوجد كذلك أثر للهامش على التكلفة المتغيرة على العتبة، وأسباب تغير الهامش هو التغير في

إحدى هذه العناصر: [1] التغير في أسعار المواد الأولية، التغير في أسعار البيع، التغير في بعض تكاليف الإنتاج المتغيرة (كمصاريف اليد العاملة).

مثال : لتكن المعطيات التالية الخاصة باستغلال مؤسسة ما (X) كما يلي :

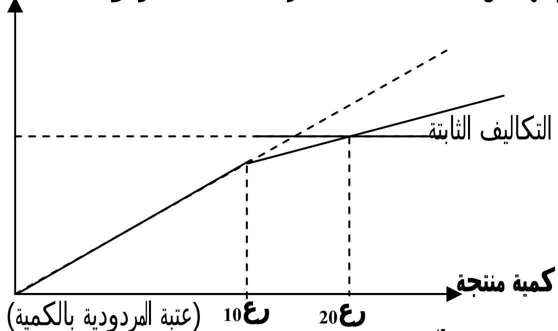
الهامش على التكلفة المتغيرة الوحدوية = 20 ون، التكاليف الثابتة = 100000 ون،

ومنه العتبة (بالكمية) في هذه الظروف تساوي: التكاليف الثابتة/ الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة.

ومنه 100000 / 20 = 5000 وحدة

وفي حالة ما تم حصول ارتفاع في أسعار الموارد الأولية مما يؤدي إلى تخفيض الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة إلى 10ون، وبالتالي ينتج عنه تغير في العتبة أي يجب على المؤسسة زيادة إنتاجها بغرض تعويض هذا الانخفاض في الأسعار والوصول إلى العتبة.

شكل رقم (10.III): يمثل أثر تغير الهامش على التكلفة المتغيرة على عتبة المردودية:



المصدر: Ibidem. P163.

خلاصة الفصل الثالث:

يعتبر قرار التسعير من بين أهم القرارات التي يتخذها المسيرين في المؤسسات خاصة منها الإنتاجية وذلك نظرا لارتباطه المباشر بأهدافها العامة، كما أنه يمثل أحد عناصر المزيج التسويقي والأكثر حساسية بالنسبة للإدارة، خاصة وأنه يضع أمامها مجموعة من الخيارات التسعيرية التي تستوجب عليها المفاضلة بينها لاختيار ما يلائم أكثر أوضاع المؤسسة.

وطبعا هذه السياسات التسعيرية لا يمكن تطبيقها من فراغ، فهي تتطلب كما هائلا من المعلومات الصالحة للاستعمال والناتجة عن نظام شامل ودقيق للمعلومات، بما في ذلك نظام معلومات المحاسبة التحليلية والذي يلعب دورا رئيسيا في عملية تحديد أسعار المنتجات، فرغم تعدد الطرق التسعيرية والتي ذكرنا أهمها واكثرها انتشارا، فإن المعلومة المحاسبية الخاصة بالتكاليف تبقى دائما ذات أهمية كبيرة. فقد أثبتت كل من طريقتي التسعير وفقا للطلب، والتسعير وفقا لأسعار المنافسين، أنا لا تكاد تستغني وفي كثير من الأحيان عن المعلومة المحاسبية، في حين أن طريقة التسعير وفقا للتكاليف، بقيت ورغم قدمها الأكثر شيوعا نظرا لثراء نظام

[1] Christian Et Christian Roulet, OP.Cit, P164.

معلومات المحاسبة التحليلية، بالطرق والتقنيات المحاسبية المتكاملة فيما بينها، لتوفير الكم والنوع المطلوب من المعلومات، حيث أنه حتى وإن عجزت إحدى التقنيات أو الطرق عن توفير المعلومات المطلوبة في ظروف معينة، فإنه يمكن تعويضها بتقنية أوطريقة مناسبة أكثر.

الفصل الرابع:

التسعير في مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة (SODIMMA. PH) ومحاولة إعتماد طريقة الأقسام المتجانسة فيها

مقدمة الفصل الرابع:

بعد تعرضنا في القسم النظري إلى نشأة وتطور المحاسبة التحليلية وأهدافها ومختلف طرقها وإلى أهم التقنيات التي تحتويها هذه الأخيرة لمراقبة التسيير بدف التحكم في مختلف القرارات وخاصة منها القرارات

التسعيرية، سنحاول من خلال هذا الفصل القيام بدراسة تطبيقية من شأنا تساعدنا على تحديد وإبراز مدى مطابقة موضوع بحثنا للواقع المعاش داخل المؤسسات الجزائرية، وهذا من خلال تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة التي تتضمنها المحاسبة التحليلية والتي تم عرضها في الجانب النظري من هذا البحث، ومنه محاولة إبراز مدى نجاعتها كونا أداة للتسيير الفعال ومراقبة المسؤوليات عبر مختلف مصالح المؤسسة وسيتم ذلك من خلال المحاور التالية:

1- عرض بصورة موجزة مختلف الاصلاحات الاقتصادية التي مرت با المؤسسة العمومية بصفة عامة ومؤسسة توزيع العتاد الفلاحي بصفة خاصة بدء من مرحلة إعادة الهيكلة، الاستقلالية، الخوصصة (التنازل لصالح الإجراء)، ثم كيفية تأهيل هذه المؤسسة.

2- يتضمن عرض شامل لحالة المؤسسة ومهامها وتنظيمها وكذا تسييرها.

3- فيشمل دراسة تحليلية اعتمادا على الحالة المعروضة في الجانب النظري، وهذا من خلال اعتماد نظام للمحاسبة التحليلية بطريقة الاقسام المتجانسة بدف دراسة تحليل التكاليف وحساب أسعار البيع، محاولين تكييف هذه الطريقة مع واقع المؤسسة من أجل اتخاذ قرارات سليمة وصائبة.

وسوف نتناول في هذا الفصل المباحث التالية:

- المبحث الأول : الإصلاحات الاقتصادية للمؤسسة العمومية الجزائرية؛
- المبحث الثاني: تقديم مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة وتطورها؛
- المبحث الثالث : تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لتحديد أسعار التكلفة وأسعار البيع.

المبحث الأول: الإصلاحات الاقتصادية للمؤسسة العمومية الجزائرية:

إن المؤسسة الاقتصادية التي نراها في الواقع اليومي لم تظهر بالشكل الحالي المكون لها من أول مرة، بل كان ذلك نتيجة لعدة تغيرات وتطورات متواصلة ومتوازية مع التطور والتحولات التي شهدتها النظم الاقتصادية والاجتماعية.

ولقد شهدت المؤسسة الجزائرية هذا التغيير والتطور منذ الاستقلال حيث مرت بعدة أنماط من التسيير ابتداء من التسيير الذاتي مع بداية الاستقلال إلى مرحلة الشركات الوطنية ثم مرحلة التسيير الاشتراكي واستمرت الدولة بتسيير القطاع العمومي إلى غاية ظهور الإصلاحات الاقتصادية.

إذ في مطلع الثمانينيات شهدت المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية عدة إصلاحات على مستوى هياكلها وفي مناهج إدارتها تماشيا مع السياسة الاقتصادية المنتهجة آنذاك.

وتعتبر هذه الإصلاحات نقطة تحول من الوضعية التي كانت المؤسسة الاقتصادية تعيشها من قبل الثمانينيات والتي تميزت بالضخامة والعراقيل والتعقيد إلى أن وصلت المؤسسة الجزائرية إلى حد إتخاذ الإجراءات والتدابير وإنتهاج السياسات على كل المستويات للخروج من الصعوبات والمشاكل، وهذا ما اعتمدت عليه الدولة الجزائرية بإعتمادها على الإصلاحات التي باشرتها منذ الثمانينيات حيث تبنت إعادة الهيكلة آنذاك استجابة لمتطلبات الوضعية التي كانت تمر بها المؤسسة الوطنية من جهة ووضعية الإقتصاد الوطني ككل من جهة أخرى، أي ضعف التسيير الداخلي للمؤسسة الاقتصادية وعدم فعالية الجهاز الانتاجي المثقل بتكاليف مرتفعة.

إلا أن إعادة الهيكلة التي مست المؤسسات العمومية الاقتصادية مع بداية الثمانينيات لم تحقق الأهداف المرجوة منها كتحسين مردودية المؤسسات العمومية، بل زادت من فوضى التسيير، هذا الوضع أجبر متخذي القرار على التفكير في تصحيحه عن طريق منح الإستقلالية للمؤسسات العمومية وذلك تمهيدا وتحضيرا لتبني نمط جديد ومتميز يتمثل في التحول نحو إقتصاد السوق الذي يقوم على مبدأ تحرير الاقتصاد عموما والمؤسسة الاقتصادية خصوصا من كل القيود ومحاولة إرساء الوسائل العلمية والتقنية في تسيير المؤسسات العمومية، حيث تبنت الجزائر مبدأ إستقلالية المؤسسات الاقتصادية بموجب القانون التوجيهي للمؤسسات رقم01/88 المؤرخ في 12يناير1988 حيث بين هذا القانون صفة المؤسسة العمومية الاقتصادية وعرفها، ومن بين الإجراءات التي اعتمدها هو التنظيم الجديد للمتعاملين المباشرين مع المؤسسة الاقتصادية العمومية وذلك بإنشاء صناديق المساهمة كمرحلة أولى ثم استبدلت هذه الأخيرة بعد فشلها بنظام جديد هو الشركات القابضة.

المطلب الأول: إعادة الهيكلة العضوية واستقلالية المؤسسات:

1. إعادة الهيكلة العضوية للمؤسسة:

إن إعادة الهيكلة تعني تقسيم المؤسسات إلى عدة اجزاء أو وحدات تؤدي نفس الإنتاج او نفس الخدمات سواء في نفس الحيز الجغرافي، أو في مناطق مختلفة من التراب الوطني.[1]

وعليه يمكن القول بأن النتيجة المتأتية من تطبيق إعادة الهيكلة هي إحلال عدد أكبر من مؤسسات صغيرة ومتوسطة محل الشركات الكبرى،[2] هذه المؤسسات الجديدة تتميز بالتخصص حسب عائلات متجانسة من المنتوجات[3]، كما ان هذا التخصص يمكن أن يكون على المستوى العمودي (دراسات، إنتاج، توزيع) أو على المستوى الأفقي (نسيج، صوف، قطن).[4]

1.1. أسباب إعادة الهيكلة العضوية: يعتبر تاريخ 14 /10 / 1980 منعرجا جديدا في تطور المؤسسة العمومية، وذلك بعد إصدار المرسوم 240/80 والمتعلق بإعادة هيكلة الشركات الوطنية[5]، ويمكن حصر أسباب هذه العملية فيما يلي:

1.1.1. ضخامة حجم المؤسسات الوطنية الصناعية: إن السياسة المتبعة في الجزائر خلال السبعينيات من القرن الماضي أفضت إلى أن تصبح المؤسسات الوطنية تتصف بالضخامة والتكامل، مما صعب من مهمة التسيير والمتابعة بالإضافة إلى الضغط الذي يمكن أن يشكله العدد الهائل للعمال على الإدارة .

هذا التركيز أدى إلى جملة من المساوئ منها:[6]

- الاستغلال السيئ لطاقاتنا ؛
- صعوبة التحكم في التكنولوجيا ؛
- انعدام المتابعة الحقيقية لنشاطات المؤسسة.

2.1.1. إهتمام المؤسسات الاقتصادية بالنشاطات الاجتماعية: إن النظرة غير السليمة لوظيفة المؤسسة أدت إلى الاهتمام بالجانب الاجتماعي وتلبية حاجيات العمال أكثر فأكثر مثل إنشاء التعاونيات، دور الحضانة، المخيمات الصيفية، وغيرها.

---

[1] ناصر دادي عدون، **اقتصاد المؤسسة**، دار المحمدية العامة، الجزائر،1998. ص194.

[2] محمد بلقاسم بلول، **الجزائر بين الأزمة الاقتصادية والأزمة السياسية**، مطبعة دحلب، الجزائر،1993. ص168.

[3] Hachimi Madouche, **L'entreprise Et L'economie Algérienne Quel Avenir**, OP,U, Alger, 1988. P91.

[4] H.Benissad, **La Reforme Économique En Algérie,** 2eme Édition, OP,U, Alger, 1991. P32.

[5] مشروع التقرير التمهيدي حول الانعكاسات الاقتصادية والاجتماعية لبرنامج التعديل الهيكلي، المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي نوفمبر، 1998. ص11.

[6] الشيخ الداوي، محيط استراتيجيات وهياكل المؤسسة، محاضرات في مقياس استراتيجيات التسيير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1998. ص103.

3.1.1. النتائج السلبية المحققة من الشركات الوطنية: هذه النتائج كانت تحت إدارة التخطيط المركزي والتي كان لها الأثر في تدهور الميزان التجاري، وذلك بزيادة الواردات نتيجة ارتفاع طلب المؤسسات على المواد الأولية.[1]

2. استقلالية المؤسسة العمومية الاقتصادية:

حسب القانون رقم: 01/88[2] المؤرخ في 1988/01/12 والمتضمن في القانون التوجيهي للمؤسسة الاقتصادية العمومية والذي يعتبر من أهم المتطلبات الضرورية للقيام بالمهام الاقتصادية الأساسية وذلك بسياسة ناجحة وبأقل تكاليف ممكنة.

وبموجب هذا القانون الساري التنفيذ، وبمبادرة من الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات وذلك من خلال مساهمتها من مساهمين ذات الشخصية المعنوية وتتمثل في صناديق المساهمة. وبموجب هذا القانون تصبح المؤسسات العمومية على الأشكال التالية:

- إما على شكل شركات ذات المسؤولية المحدودة وتتمثل في الأساس في المؤسسات المحلية؛
- أما الشكل الثاني فهي على شكل شركات مساهمة وأغلبها المؤسسات الوطنية.

أصبحت المؤسسات بدخولها طور الاستقلالية شركات بالأسهم متخلصة بالتالي من كل وصاية إدارية تحوز الدولة أو الجماعات المحلية مباشرة أو غير مباشرة على مجموعة الأسهم أو الحصص وتقوم صناديق الوصاية باعتبارها وكيلا إنتمائيا للدولة بإدارة حافظات أسهم هذه المؤسسات على أساس قواعد المردودية والفعالية التي تتخذه مقياسا لها وهكذا استرجع بنك الجزائر وظيفته كهيئة إصدار ومنظم سوق الصرف.[3]

ونشير إلى أن استقلالية المؤسسات لا تنحصر في حق الملكية للدولة عن حق التصرف في موجوداتا فحسب، بل يتعدى هذا المفهوم إلى إعطاء الحرية للمؤسسة في إنشاء علاقات مع محيطها دون أي تدخل، وهذا لا يعني ترك المؤسسة ومشاكلها بل يتم تحديد الحالات التي يمكن أن يتدخل فيها المركز او الأجهزة الوسيطية الإدارية.[4]

وعليه فمعنى الاستقلالية ترتبط بجوانب مختلفة منها المهام الاستراتيجية ونشاطات التسيير والإدارة، حرية إتخاذ القرارات التي تتلاءم مع ظروف السوق، تطوير الاستثمار، حرية المبادرة في تحسين تنظيم المؤسسات.[5]

[1] محمد سعيد أوكيل وآخرون، استقلالية المؤسسات العمومية والاقتصادية: تسيير القرارات في إطار المنظور النظامي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994. ص4.

[2] أنظر القانون رقم 88-01 المؤرخ في 1988/01/12، الجريدة الرسمية، العدد02 الصادرة في 1988/01/13.

[3] إسماعيل عرباجي،مرجع سبق ذكره، ص44.

[4] ناصر دادي عدون، **اقتصاد المؤسسة**، مرجع سبق ذكره. ص204.

[5] Cahier De La Reforme: **Rapport Dirigé** Par Hadj Nacer, E N A C, Alger, 1989. P11.

وكان الهدف الأساسي من الاستقلالية هو محاولة توفير قانون أساسي ووسائل عمل يمكنان المؤسسة من أخذ حرية المبادرة والتسيير بغية إستغلال طاقتها الذاتية أي أنا أصبحت مطالبة بإنتهاج تسيير كفء وإلا فإنا تصبح مضطرة قانونا إلى حل نفسها والإنسحاب من السوق.[1]

المطلب الثاني: الخوصصة:

تتعرض المؤسسة الاقتصادية خلال مراحل نموها إلى بعض التقلبات الاقتصادية التي تؤثر على وضعيتها المالية سلبا أو إيجابا، لذا عرفت مؤسساتنا الاقتصادية الجزائرية تحولات جذرية وعميقة بدف تحسين أدائها الاقتصادي فكانت الإصلاحات في الثمانينيات من القرن الماضي ابتداء بإعادة الهيكلة المالية والعضوية واستقلالية المؤسسات ثم أعقبها تبني اقتصاد السوق وانتهاج سياسة إعادة الهيكلة الصناعية ومن ثم الشروع في خوصصة الكثير من المؤسسات الاقتصادية العمومية.

وكتفعيل لمسار إعادة الهيكلة الصناعية المنتهجة في منتصف التسعينيات من القرن الماضي برزت حتمية تصفية المؤسسات العمومية الاقتصادية العاجزة ماليا وإقتصاديا، هذه التصفية لم تكن غاية في حد ذاتا بل وسيلة لإعادة إحياء هذه المؤسسات من جديد وتأقلمها مع الظروف الراهنة وتحسين دورها الإنتاجي والوظيفي في ظل إقتصاديات السوق.

وتعتبر الخوصصة أحد أوجه التحولات الاقتصادية الراهنة، وكنتيجة لعملية تصفية المؤسسات (حلها) التي هي سياسة من بين السياسات الاقتصادية المعتمدة في جميع الدول، لإصلاح الإختلالات الهيكلية داخل المؤسسة.

1. مفهوم عملية الخوصصة: يمكن تقديم التعاريف التالية:

تعريف01: تعتبر الخوصصة تغييرا في بنية الملكية بمعنى زيادة حصة القطاع الخاص بما يسمح بتسيير رشيد، حيث تظهر أساسا في نقل ملكية المؤسسات العمومية إلى القطاع الخاص، تحرير المبادرة وإنشاء مؤسسات جديدة تابعة للقطاع الخاص.[2]

تعريف 02: هي أسلوب جديد في النظر إلى متطلبات وحاجات ا لتمع وإعادة النظر في دور الحكومة لتلبية هذه الحاجيات بحيث يكون الاعتماد بشكل كبير على مؤسسات ا لتمع الخاصة بدلا من المؤسسات الحكومية لمواجهة هذه المتطلبات.

[1] محمد الصغير بعلي، **تنظيم القطاع العام في الجزائر**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1992. ص87.

[2] Belattaf Matouk, **Modalité Et Difficultés De Mis En Œuvre De La Privatisation,** De EPE En Algérie, Les Cahiers De Cread, N39, 1997, Alger. P02.

تعريف03: (المشرع الجزائري): ورد لها معنيين وهما:[1]

المعنى الأول: الخوصصة هي كل معاملة تجارية تؤدي إلى تحويل ملكية كل الأصول المادية أو المعنويـة في مؤسسة عمومية سواء جزء أو كل رأسمالها لصالح أشخاص طبيعيين أو معنويين خاضعين للقانون الخاص.

المعنى الثاني: الخوصصة هي كل معاملة تؤدي إلى تحويل تسيير مؤسسة عمومية إلى أشخاص طبيعيين أو معنويين خاضعين للقانون الخاص.

ولكن بالرغم من اختلاف المفاهيم المحددة لماهية الخوصصة إلا أن أهدافها واحدة تتلخص فيما يلي :

2. أهداف عملية الخوصصة:

- التوجه نحو أحسن كفاءة وفعالية للمؤسسة باللجوء إلى متطلبات السوق؛[2]
- فرض إنضباط أكثر جدية في استغلال الموارد التي تخضع بعد الخوصصة لمراقبة الشركاء؛
- تدعيم المنافسة وتحسين النمو الاقتصادي؛
- توفير موارد الدولة وتسخيرها في بناء الصناعات القاعدية (البنية التحتية) بدل تقديمها كإعانات للمؤسسات العاجزة؛
- خلق مال لتوظيف مدخرات الأفراد والجماعات في الاستثمار والإنتاج بدل اكتنازها أو طرحها في البنوك ، وذلك بتنمية سوق الأسهم أو توسيع قاعدة الملكية؛
- تشجيع اللامركزية في التسيير؛
- مواكبة التطورات الحاصلة في العالم في ميدان التكنولوجيا من خلال فتح المجال للإستثمارات الاجنبية؛
- المساهمة في إيجاد مناصب شغل على المدى الطويل؛
- إعطاء فرصة للعمال للمشاركة في رأس مال المؤسسة واشتراكهم في التسيير بدل التهميش وإبعادهم عن المسؤولية؛
- رفع مستوى الخدمات وزيادة حجم الاستثمارات؛
- نقص الدين العام وتقليص حجم العجز وتفصيل الدورة الاقتصادية بالاستفادة من فعالية القطاع الخاص ومرونته وقدرته على المنافسة.

المطلب الثالث: تأهيل المؤسسة العمومية الاقتصادية:

إن أهم التساؤلات التي تطرحها عملية الانتقال إلى اقتصاد السوق هو كيفية تأهيل المؤسسة الاقتصادية الوطنية، أو كيف تستطيع هذه الأخيرة مواجهة المنافسة، يعتبر برنامج التأهيل الأرضية الأساسية لتمكين

---

[1] الأمر رقم 95/22 المتضمن خوصصة المؤسسات العمومية المؤرخ في 1995/08/26 والصادر بالجريدة الرسمية العدد 48، سنة1995.

[2] ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، ط1، مرجع سبق ذكره، ص214.

المؤسسات من العمل في مناخ متطور يساعدها على الرفع من قدراتا التنافسية ويشجعها على كسب الرهانات المطروحة، وفي هذا الإطار على المؤسسات العمومية الاقتصادية السعي للرفع من مردوديتها وذلك من خلال إنتهاج أنظمة تسييرية كفأة كالرقابة الداخلية والمحاسبة التحليلية وتنمية الموارد البشرية وتطهير الأوضاع المالية المتعلقة با بما يضمن مكانتها وتنمية حصصها السوقيــة وبعث المزيد من مناصب الشغل وإكتساب مجالات اقتصادية جديدة.

برنامج التأهيل هو بمثابة تحدي كبير ولغرض نجاحه لا بد من الاندماج في ديناميكية العولمة الاقتصادية وكذا الاندماج في المنظمة العالمية للتجارة (OMC) والدخول في منطقة التبادل الحر أي بصورة أخرى الاستجابة للتغيرات الاقتصادية الكبرى، التي تتطلب بالدرجة الأولى اللجوء إلى الشراكة.

وبرنامج التأهيل لا يمكن تحقيقه إلا من خلال تبني المؤسسة في حد ذاتا لإجراءات وإصلاحات داخلية على المستويات التنظيمية، والإنتاجية، والاستثمارية، والتسويقية.

إن تطبيق هذا البرنامج على المؤسسات العمومية الاقتصادية يتوقف على معايير هامة:[1]

- خلق صناديق الاستثمار على مستوى المؤسسات؛
- خلق صندوق ضمان لمساعدة العمال على استرجاع جزء من المؤسسات العمومية في إطار الخوصصة؛
- خلق صندوق ضمان لمساعدة البنوك على منح قروض للمؤسسات العمومية الناتجة عن خوصصة المؤسسات الكبرى؛
- تشجيع الاستثمارات في المؤسسات العمومية الاقتصادية المدرجة في برنامج التطوير للرفع من تكنولوجياتا؛
- المساعدة على خلق مؤسسات جديدة عن طريق تقديم إعانات مالية لتغطية بعض المصاريف؛
- العمل على تنمية وإنجاح عمليات البحث والتطوير في المؤسسات والسماح بتشجيع المؤسسات على جلب برامج البحث والتطوير؛
- منح مساعدات تقنية للمقاولين بغية السماح لهم بالتأقلم مع المعطيات الاقتصادية الجديدة (خلق مؤسسات، تسيير مالي، متابعة الأسواق، تحسين جودة المنتجات.....)؛
- إنشاء بنك للمعطيات الصناعية يتمركز على مستوى غرف التجارة والصناعة.

وبالتالي تطبيق برامج التأهيل هذا يشمل مستويين مختلفين كل منهما له علاقة مباشرة بالآخر هما : المؤسسة والمحيط.

[1]Ocine, amer-yahia " **la mise à niveau de l'économie** la revue gestion et entreprise janvier 1998, N°: 2. P29.

1. التأهيل على مستوى المؤسسة:

إن المؤسسة بحاجة إلى التغيير لكي تتماشى مع المعطيات الجديدة، لذا عليها اتخاذ مجموعة من الإجراءات التي تحث على تحسين تسيير المؤسسة أو تنافسيتها كاعتماد وظيفة الرقابة الداخلية ونظام المحاسبة التحليلية وهذا نظرا لما تلعبه هاتين التقنيتين من دور فعال في تأهيل المؤسسة.

فالمؤسسة العمومية الاقتصادية موجودة في محيط يطغى عليه اقتصاد السوق الذي يعرف تحولات عدة ويحمل تناقضات داخلية وخارجية مختلفة ولكي تستمر المؤسسة في نشاطها عليها وضع استراتيجية لتحديد وضعيتها والعوامل التي تؤدي إلى نجاحها، إن جل المؤسسات العمومية الاقتصادية التي تعرف التغيير تمتاز بالخصائص التالية:[1]

- كثرة الإحتياجات والمشاريع ونقص التمويل بالمقابل؛
- مجالات اتخاذ القرار تمتاز بالتعقيد؛
- هياكل غير تنافسية؛
- انعدام المنافسة؛
- اقتصاد يمتاز بقلة المردودية.

هذه الوضعية استلزمت عدة برامج لإعادة الهيكلة لهذه المؤسسات ولكي تنجح هذه الأخيرة عليها السير وفق استراتيجية تحدد فيها عوامل وكيفيات النجاح، فالتحكم الجيد في المؤسسات يقضي على المشاكل التي تعاني منها، ومن ثم التخلص من أحد العوائق التي تقف أمام الرفع من مردوديتها وما يبقى أمامها سوى العمل على التخلص من العائق الآخر والذي يكتسي أهمية بالغة ألا وهو المحيط.

2. التأهيل على مستوى المحيط:

عملية التأهيل تشمل أيضا المحيط، الذي يوفر لهذه المؤسسات العمومية الاقتصادية التنافسية على مستوى الاقتصاد الكلي.

مؤسساتنا اليوم تعاني من عدم ملائمة المحيط مع وضعية المؤسسة وبالتالي عدم السماح لها بخوض غمار المنافسة، نظرا للظروف السائدة فيه، الاقتصادية منها والسياسية وكذا الاجتماعية، التي تلعب دورا كبيرا في تقييد نشاطها وتطويق نطاقها.

إذن على المؤسسة التحكم أولا في التغلب على الظروف الداخلية، ثم بعدها السعي للخوض والتكيف مع المحيط الخارجي الذي يعد بمثابة ضرورة حتمية، لابد من التأقلم معها .

هناك عدة نقائص ظاهرة على المحيط، يمكن إجمالها فيما يلي:[2]

---

[1] Ibidem, Page 30.

[2] Salah Guerrak, **L'environnement De L'entreprise,** La Lettre D'information De La Chambre Algérienne De Commerce D'industrie, Alger, Avril 1998, N :° 85, P16.

- غياب مراكز نشاطات متخصصة؛
- غياب نظام مالي وبنكي ملائم وفعال؛
- وجود مشكل عقاري وليس تسييري للمناطق الصناعية؛
- عدم كفاية وسائل الإتصال؛
- استمرار ظاهرة البيروقراطية والاحتكاك المعيق لسيرورة الاصلاحات الاقتصادية؛
- جباية ثقيلة؛
- عدم الكفاية في البحث والتطوير؛
- غياب تخطيط استراتيجي؛
- نظام تكوين غير ملائم؛
- عدم كفاية الاستثمارات العمومية للإنعاش (الأشغال الكبرى، البناء.......)؛
- نقص إعانات الدولة من حيث الموارد والقروض؛
- غياب نظام إعلامي.

لتطبيق معايير تأهيل المؤسسات العمومية الاقتصادية، لابد من وضع إطار تنظيمي محدد ونصوص قانونية جديدة، للنهوض بقطاعنا العمومي وتحسين صورته على وجه الخصوص وصورة الاقتصاد الوطني على وجه العموم، وما على الدولة إلا التكفل بذا والعمل على معالجة هذه الصعوبات أيضا. والأهم العمل على متابعة سيرورة الخوصصة والشراكة بما أنهما يعملان على تغيير وضعية المؤسسات العمومية الاقتصادية.

لهذا الغرض وضعت الدولة نظام قانوني جديد، يلم بعدة جوانب، رؤوس أموال الدولة والخوصصة والشراكة وذلك من خلال تنصيب أو تأسيس شركات جديدة على الساحة الاقتصادية الوطنية.

تتمثل في شركات تسيير المساهمات وفقا للأمر 04/01 المؤرخ في 20 أوت 2001 سعيا منها لتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخوصصتها لنظام جديد تطمح من خلاله تحقيق ما عجزت عنه الشركات القابضة العمومية.

المبحث الثاني: تقديم مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة وتطورها:

يهدف هذا المبحث إلى التعريف بالمؤسسة محل الدراسة ثم التعرض إلى الطريقة الحالية المستخدمة في حساب التكلفة وسعر البيع ونقدهما، وانطلاقا من النقائص التي تنطوي عليها هذه النقطة بالذات، حاولنا اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة لتحديد أسعار التكلفة وأسعار البيع محاولين تكييف هذه الطريقة مع واقع المؤسسة.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة:

تعتبر مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بورقلة (EDIMMA) من بين المؤسسات الولائية التي أنشأت بعد هيكلة الديوان القومي للعتاد الفلاحي بتاريخ 1987/01/01 طبقا للمداولة رقم 76 للمجلس الشعبي الولائي بورقلة بتاريخ 1986/11/04 ثم المصادقة على المداولة بالقرار المشترك بين الوزارات تحت رقم07 / 87.

تضم مؤسسة التوزيع وصيانة العتاد الفلاحي وحدتين وهما :

وحدة ورقلة: وتقع على طريق سعيد عتبة وذلك باتجاه أنقوسة، حيث تتربع على مساحة تقدر بـ: 4.762.69م^2 تحدها شمالا التعاونية الفلاحية للخدمات سابقا وجنوبا طريق ثانوي باتجاه مناطق سكنية وغابية، وغربا الطريق الرئيسي المؤدي إلى سعيد عتبة وانقوسة ، وأما شرقا فتحدها الغابات الخاصة.

وحدة تقرت: تتربع على مساحة تقدر بـ: 1.952.80م^2 وتقع على الطريق الوطني رقم 03 المؤدي إلى مدينة بسكرة وتحدها شمالا وغربا شركة CAPSAP ومن الجنوب شارع يفصلها عن محطة غسل وتشحيم ومن الشرق الطريق الوطني رقم 03.

وكانت تقوم هذه المؤسسة بدور فعال في توفير العتاد الفلاحي للجنوب الشرقي، كما تقوم بصيانة هذا العتاد مساهمة منها في دفع عجلة التنمية الفلاحية في المنطقة باعتبارها إحدى الدعائم الاقتصادية للمنطقة والاقتصاد الوطني .

1. الخدمات التي تقدمها المؤسسة:

تتمثل المهمة الأساسية في تقديم مجموعة من الخدمات التي تدف إلى إنعاش القطاع الفلاحي بالمنطقة ومن جملة هذه الخدمات نذكر :

- بيع العتاد الفلاحي: جرارات، صهاريج، قاطرات فلاحية؛
- الري الصغير: مضخات غاطسة، محركات مائية؛
- توفير البطاريات بمختلف الأحجام والأنواع؛
- توفير العجلات المطاطية الفلاحية خاصة؛

- توفير قطع الغيار الخاص بالفلاحة؛
- صيانة العتاد الفلاحي وذلك من خلال : تصليح الأعطاب، تثبت المضخات الغاطسة.

2. توزيع العمال حسب التصنيف:

وتمكن أنشطتها المتكاملة من توفير حقيقي لعتاد الفلاحة للفلاحين ومراقبة العتاد من إصلاح وتصنيع، وكانت تضم المؤسسة بوحدتيها 50 عاملا موزعين بين مختلف مصالح المؤسسة وذلك حسب التصنيف التالي:

جدول رقم (01.IV): يوضح توزيع العمال حسب التصنيف:

البيان / التصنيف	العدد	%	تعليم عالي	ثانوي	متوسط	ابتدائي	المجموع
إطارات	5	%10	5	-	-	-	5
أعوان تحكم	8	%16	-	6	2	-	8
منفذون	37	%74	-	10	15	12	37
المجموع	50	%100	5	16	17	12	50

المصدر: مصلحة الإدارة والمالية بالمؤسسة بتاريخ 1997/12/31.

3. تعريف مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير (SODIMMA-PH) بورقلة:

تأسست مؤسسة التوزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بموجب عقد حرر في 1998/03/02 والمعدل بتاريخ 1998/09/15 والمسجل بمفتشية الضرائب المختلفة لولاية ورقلة في 1998/03/02 تحت رقم 8696 والمنشأ في إطار التعليمة رقم 03 المعدلة والمؤرخة في 1998/05/02 الصادرة عن رئيس الحكومة والمتعلقة بالتنازل عن أصول المؤسسة لفائدة الأجراء، والتعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 1998/08/30 عن وزير المالية.

هذه المؤسسة انبثقت عن المؤسسة العمومية الاقتصادية، مؤسسة التوزيع وصيانة العتاد الفلاحي، مؤسسة مساهمة رأسمالها 2000000 دج في حالة تصفية، ونشير إلى أن مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير (SODIMMA-PH) مؤسسة ذات مسؤولية محدودة رأسمالها 300000دج مقسمة إلى 60 سهما بقيمة إسمية 5000 دج، تم تسديدها بنسبة 6% من طرف المساهمين والباقي يمثل مجموع تحويل حقوق المساهمات (COD) ومنحة الفصل عن العمل.

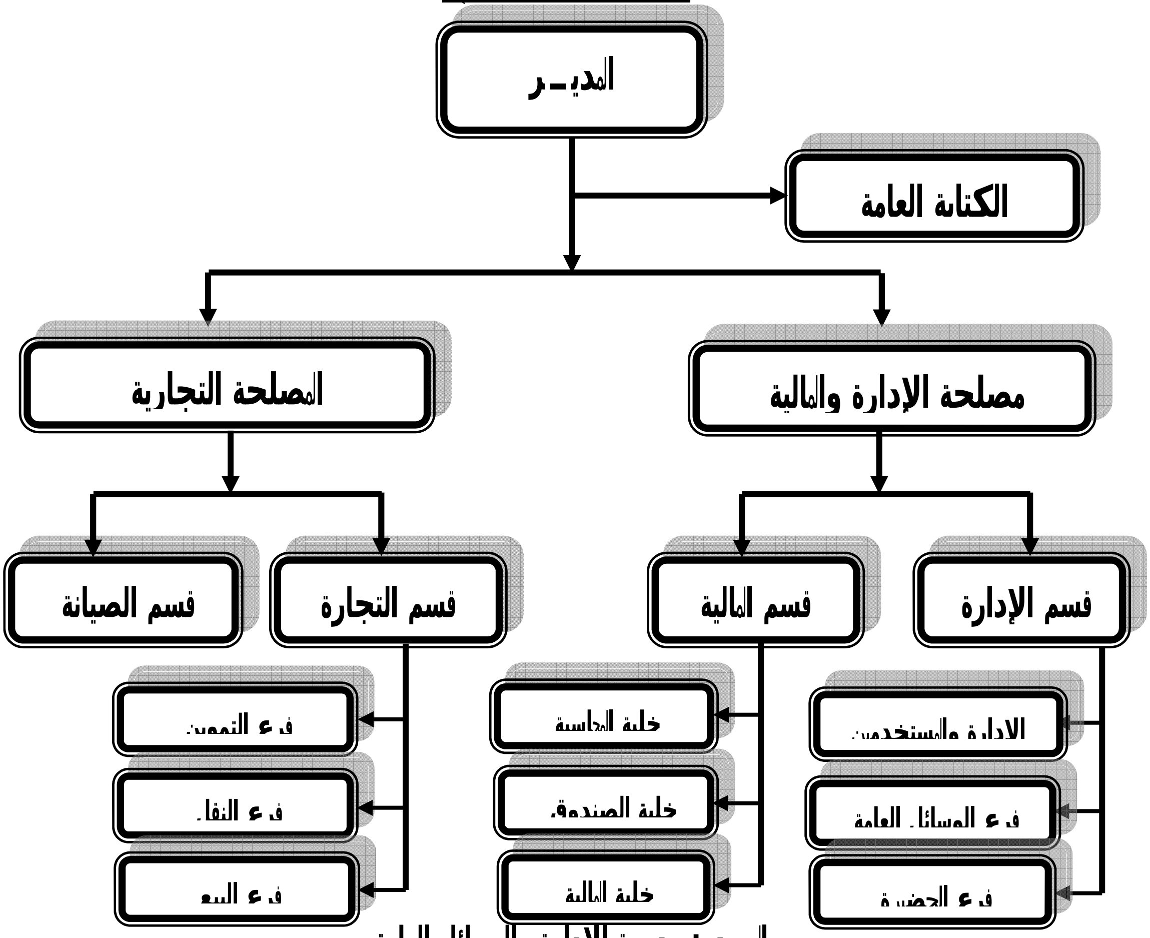
وتتربع على مساحة تقدر بـ 2130م^2 تضم 13 عاملا منهم 05 مساهمين.

المطلب الثاني:التنظيم الهيكلي لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة:

من خلال الهيكل التنظيمي يمكن تحديد أهم النشاطات التي تقوم با المؤسسة حيث يتمثل نشاطها الرئيسي في بيع عتاد الفلاحة والري الصغير ومختلف قطع الغيار الضرورية لهذا العتاد، وتقوم بذه المهمة مصلحة التجهيز أما النشاط الثانوي الأخر فيتمثل في صيانة عتاد الفلاحة والري الصغير وتقوم بذلك مصلحة الصيانة، ويمكن أن يشار إلى أن المؤسسة بقيت تواصل نفس النشاط المؤسسة الأم قبل التنازل عن أصولها لصالح الأجراء، حيث كانت تسيطر على السوق المحلي نظرا لإنعدام المنافسة من جهة وسمعتها التجارية من جهة أخرى، لكن وخلال التصفية في سنة 1998 فقدت المؤسسة الكثير من المتعاملين مما جعلها تعيش فترة صعبة تسعى فيها إلى استرجاع مكانتها وشهرتا التجارية.

وتخضع المؤسسة لتنظيم وظيفي وهذا ما لاحظناه من خلال الهيكل التنظيمي المعطى لنا:

الشكل رقم(01.IV): التنظيم الهيكلي لمؤسسة توزيع وصيانة والعتاد الفلاحي والري الصغير (SODIMMA PH):



المصدر: مديرية الإدارة والوسائل العامة.

تتكون المؤسسة من 13 عاملا موزعين بين مختلف المصالح والأقسام وتتمثل في:

1. المديرية العامة: وعلى رأسها مدير المؤسسة الذي يعد المسؤول الأول لهـا، و الذي بدوره يسهر على حسن سير وسلامة نشاطها، ويقوم بذا الصدد بمهمة مراقبـة التسيير، كما يسهر على عمليـة المتابعـة والرقابة وإمضاء الوثائق الإدارية وعقد صفقات الشراء و البيع.

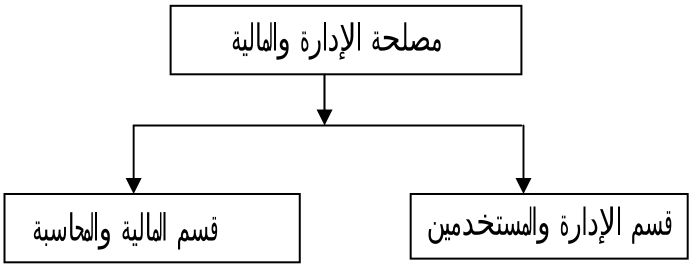
2. السكرتارية (الكتابة العامة):

دورها الأساسي يتمثل في ربط علاقات العمل مع المدير سواء كانت داخلية أو خارجية، بالإضافة إلى الأعمال الخاصة و السرية، كما تقوم بتسجيل مختلف الاتصالات فهي تستقبل وترسل الفاكسات وتنظيم الرسائل (تسجيل البريد الصادر والوارد)، و الرد كذلك على الطلبيات واستقبال الزوار.

3. مصلحة الإدارة و المالية :

وتضم هذه المصلحة فرعين وتكمن مهمتها في تسيير ومتابعة الموارد المالية، البشرية والمادية للمؤسسة و السهر على تجنيدها في الأوجه السليمة، ونجد أن مصلحة الإدارة و المالية تتكون من المصالح التالية حسب التنظيم الهيكلي التالي:

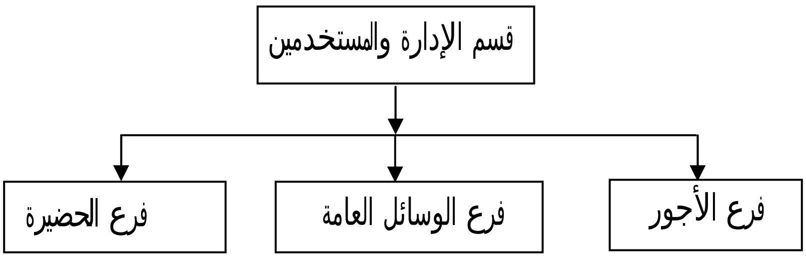
الشكل رقم (02.IV): يوضح التنظيم الهيكلي لمصلحة الإدارة والمالية:



المصدر: مصلحة الإدارة والمالية.

1.3. قسم الإدارة و المستخدمين: وتضم مصلحة المستخدمين، التي تعتبر العنصر الأساسي في العمليات التي تقوم با المؤسسة، فيقوم هذا القسم بتوجيه وتنظيم ومراقبة المستخدمين من توظيف وتسريح وتطبيق القوانين والتشريعات المعمول با ويضم هذا القسم ثلاثة(03) فروع وذلك حسب التنظيم الهيكلي التالي:

الشكل رقم (03.IV): يوضح التنظيم الهيكلي لقسم الادارة والمستخدمين:



المصدر: قسم الإدارة والمستخدمين.

1.1.3. فرع الأجور : ويتكفل بكل ما يتعلق بالشؤون الاجتماعية و المهنية لعمال المؤسسة، ويكمن دورها في :

- استقبال الوثائق و الملفات الخاصة بالأجرة لكل عامل؛
- القيام بإعداد الأجور وتصنيفها وتسجيلها على دفاتر وإعداد كشوفات الأجور لكل عامل؛
- إعداد شهادات العمل وكشوف الدخول والخروج وكذا علاقة العامل بالهيئات الخارجية.

2.1.3. فرع الوسائل العامة: ويقوم بالسهر على تموين المؤسسة بكل المستلزمات الضرورية لضمان السير الحسن لنشاط المؤسسة وذلك من خلال:

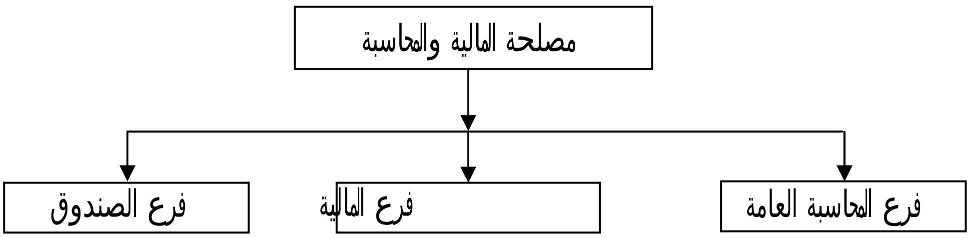
- تموين المكاتب و الإدارات بالوسائل، والمعدات المكتبية؛
- السهر على سلامة وأمان ونظافة المؤسسة.

3.1.3. فرع الحضيرة : وتشرف على مراقبة وتنظيم الحراسة وسائقي المؤسسة .

2.3. مصلحة المالية والمحاسبة: تعتبر مصلحة المحاسبة والمالية نقطة إلتقاء كل المصالح الأخرى وبالتالي فهي تتلقى جميع المعلومات اليومية المختلفة عن نشاط المؤسسة ويتم ذلك عن طريق نظام معلوماتي.

ونجد أن مصلحة المالية والمحاسبة تتكون من ثلاثة(03) فروع وذلك حسب الشكل التنظيمي التالي:

الشكل رقم(04.IV): يوضح التنظيم الهيكلي للمصلحة المالية والمحاسبة:



المصدر: مصلحة المالية والمحاسبية.

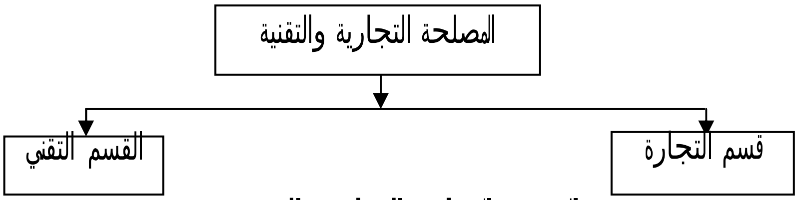
1.2.3. فرع المحاسبة العامة: إن المحاسبة العامة بطبيعتها تتم بجمع المعلومات عن الأحداث المالية للمؤسسة فتقوم يوميا بتجميع الأرقام عن تلك الأحداث وتسجيلها في الدفاتر المسودة، وهذا تمهيدا لتنفيذها في اليومية العامة ثم ترحيلها إلى دفاتر الأستاذ وعرضها في شكل قوائم مالية، كالميزانية وجدول حسابات النتائج.

2.2.3. فرع المالية: وتتمثل مهامه أساسا في مسك الصكوك، متابعة ديون المؤسسة وتمويل الصندوق بالموارد المالية إذا اقتضى الأمر.

3.2.3. فرع الصندوق :ويشرف على جميع العمليات المالية المتعلقة بالصندوق، مثلا تحصيل ديون العملاء النقدية وإعداد التقارير الخاصة بالصندوق.

4. المصلحة التجارية والتقنية: وتضم قسم التجارة والقسم التقني كما هو موضح في الشكل أدناه :

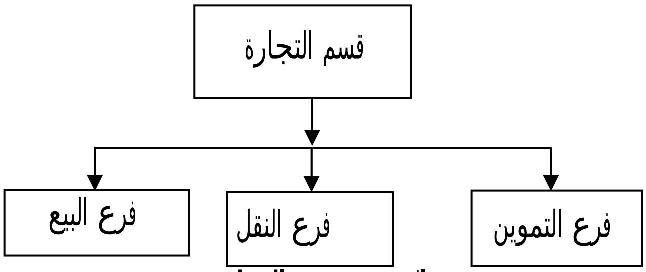
الشكل رقم(05.IV): يوضح التنظيم الهيكلي للمصلحة التجارية والتقنية:



المصدر: المصلحة التجارية والتقنية.

1.4. قسم التجـارة: تعـد هـذه المـصلحة الأكثـر أهميـة في المؤسـسة، نظـرا لطبيعـة نـشاطها (تجاري)، بحيث يساهم هذا النشاط بنسبة لا تقل عن 99.48% من رقم أعمال المؤسسة الناتجة عن عمليات البيع و الشراء، ويضم هذا القسم الفروع التالية، حسب الشكل التنظيمي أدناه:

الشكل رقم (06.IV): يوضح التنظيم الهيكلي لقسم التجارة:



المصدر: قسم التجارة.

1.1.4. فرع التموين: يتكفل هذا الفرع بجلب المشتريات ومتابعتها من خلال رزنامة للمشتريات.

2.1.4. فرع النقل: يتكفل هذا الفرع بحسن سير حظيرة المؤسسة من وسائل النقل لضمان استمرار نشاط المؤسسة، تم إدراج هذا الفرع مع المصلحة التجارية بغية تسهيل عملية برمجة الشاحنات حسب عمليات الشراء و البيع التي تم الاتفاق بشأنها.

3.1.4. فرع البيع: ويتكفل بكل عمليات البيع الخاصة بالعتاد الفلاحي أو قطع الغيار التي تبرم مع المؤسسة، ويتابع عملية الفوترة، التحصيل، ويحول الأموال إلى المصلحة المالية.

2.4.المصلحة التقنية: وتسهر على صيانة العتاد الفلاحي المباع وتقوم بتصليح الأعطاب بالنسبة للجرارات وتراقب المضخات الغاطسة (السقي). إلا أن نشاطها تقلص بصورة كبيرة إن لم نقل انعدم.

المطلب الثالث: الطريقة الحالية المعتمدة لحساب سعر التكلفة وسعر البيع داخل المؤسسة:

نشير هنا أنه لا يوجد نظام حقيقي لحساب تكلفة كل منتوج على حدى، وخاصة فيما يتعلق بالخدمات والمبيعات.

- تقوم مصلحة البيع بالتعاون مع مصلحة المحاسبة والمالية بتجميع كل البيانـات المتعلقـة بمختـلف المشتريات، أي نقوم بتتبع مصاريفها من إعداد سند الطلبية إلى غاية بيعها مرورا بمختـلف التكاليـف المراد تحميلها إلى هذه المشتريات.

وتقوم المصلحة التجارية بعد ذلك بإعداد جدول يتكون من عدة خانات على أساس عدد الوحدات المشتراة لكل نوع على حدى ويكون الجدول بالشكل التالي:

جدول (02.IV):يوضح الطريقة المعتمدة في المؤسسة لتحميل الأعباء على مختلف المشتريات:

المستويات / التكاليف	جرارات	فاطرة	صهريج	ري صغير	بطاريات	عجلات
سعر الشراء	Xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
مصاريف النقل	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
مصاريف المهمات	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
مصاريف حمل	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
مصاريف الملحقة	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
مجموع التكاليف	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx

المصدر: المصلحة التجارية بالمؤسسة.

أما عن مصاريف الملحقة على هذه المشتريات أي المصاريف غير المباشرة، فتقوم الإدارة بتقديرها بإعطائها معاملات محددة ، وبعدما يتم تحديد سعر التكلفة تأتي مرحلة تحديد سعر البيع.

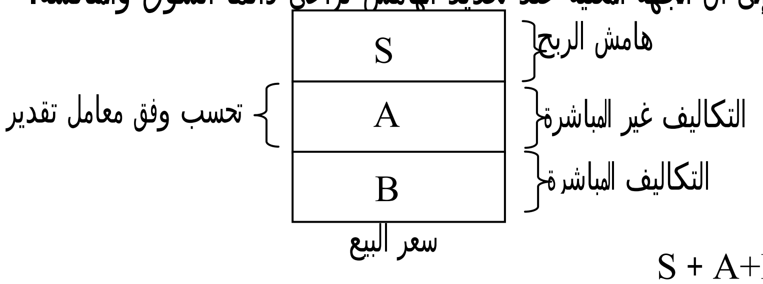
1. تحديد سعر البيع داخل المؤسسة:

تحدد المؤسسة سعر بيعها كغيرها من المؤسسات التي لا تعتمد على نظام المحاسبة التحليلية في حساب تكاليفها، بحيث تقوم بتحديد إجمالي التكاليف والتي تشتمل على التكاليف المباشرة وغير المباشرة ويحسب السعر وفق هذه الطريقة كالتالي:

السعر = سعر التكلفة + هامش الربح

والهامش المعتمد من طرف المؤسسة فيما يخص العتاد الفلاحي هو 4% من إجمالي التكاليف (كل سلعة على حدى)، وتجدر الإشارة إلى أن هذا الهامش تفرضه الجهة الوصية أي يحدد خارج نطاق المؤسسة، أما فيما يخص هوامش بقية المنتوجات فهي تتراوح ما بين 20% و 30% من إجمالي سعر التكلفة وهو تحت تصرف المؤسسة (ري صغير، بطاريات، عجلات...الخ).

وتجدر الإشارة إلى أن الجهة المعنية عند تحديد الهامش تراعي دائما السوق والمنافسة.



ومنه سعر البيع= S + A+B

2. نقد الطريقة:

من خلال دراستنا لطريقة حساب سعر التكلفة، ومنه تحديد سعر البيع للمشتريات في هذه المؤسسة، يمكننا ملاحظة عدة نقائص نذكر أهمها فيما يلي:

- طريقة إدراج التكاليف غير المباشرة التي تحملتها المؤسسة نتيجة نشاطها ضمن سعر التكلفة غير علمية ودقيقة أي اعتمدت المؤسسة في تقديرها للمبيعات على هوامش ونسب من سعر التكلفة، وهذا ما يؤدي إلى عدم تحميل المنتوجات المباعة بنصيبها الحقيقي من التكاليف (إما بالزيادة أو النقصان) وهو ما يعود بالسلب على المؤسسة وخاصة في جانب اتخاذ القرارات بشأن بعض المبيعات؛
- عملية تحديد سعر التكلفة ومنه استخراج سعر البيع تتم بواسطة نسب تقريبية، قد لا تمثل واقع التكاليف المنفقة، وهو ما يؤدي إلى صعوبة تحرك المؤسسة في السوق لاسيما سوق المنافسة؛
- استحالة تحديد الأقسام أو الفروع التي تمتص قدرا كبيرا من التكاليف، مقابل إنتاجية متوسطة لا تتناسب مع حجم التكاليف المنفقة؛
- كثرة العمليات الحسابية إذ تؤدي بدورها إلى زيادة احتمال الوقوع في الخطأ والخلط بين النسب في بعض الأحيان؛
- صعوبة تحديد النتيجة لكل عنصر (منتوج) على حدى.

وعليه ومن أجل محاولة تفادي هذه المشاكل، فإن تطبيق طرق علمية أكثر دقة وملائمة لمثل هذه الأنشطة تعد وسيلة كفيلة لحل هذه الإشكال أو الحد من أثاره السلبية على الأقل. وسنعتمد من بين هذه الطرق في هذا البحث على طريقة الأقسام المتجانسة في معالجة التكاليف غير المباشرة ليتسنى لنا تحديد سعر تكلفة عقلاني يتلائم مع مرونة ولا استقرار السوق.

المبحث الثالث: تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لحساب سعر التكلفة وسعر البيع:

على ضوء ما اتبعناه عند دراستنا للجانب النظري لهذه الطريقة، سنقوم بإنجاز الخطوات المنطقية المؤدية إلى نتيجة تطابق دراستنا مع واقع هذه الطريقة، مبتدئين أولا بتحديد الأقسام المتجانسة (مراكز العمل)، ثم القيام بعملية توزيع الأعباء غير المباشرة بعد أن نكون قد حددنا المفاتيح التي نتخذها قاعدة لهذا التوزيع، ثم بعد القيام بعملية تبادل الخدمات بين الأقسام وتحديد حجمها، نحدد فيما بعد وحدات العمل إلى أن نصل في الأخير إلى كيفية حساب سعر التكلفة وفق هذه الطريقة، وسوف نتطرق في هذه المبحث إلى:

- تحديد الأقسام؛
- الفصل بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة؛
- تحديد مفاتيح توزيع الأعباء غير المباشرة؛
- تحديد وحدات العمل في الأقسام المتجانسة.

المطلب الأول: تحديد الأقسام المتجانسة وتحديد الأعباء غير المباشرة:

1. تحديد الأقسام المتجانسة:

نستطيع تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف أو الأقسام، منها ما يكون مشتركا لمجموع المؤسسة، ومنها ما يكون مشتركا بين بعض النشاطات، ومنها ما يكون متعلق بنشاط معين واحد وكل مركز تحليل يمكن أن يكون متصلا بوظيفة معينة في المؤسسة، إذا فمراكز التحليل تسمح بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة، ويمكن تسمية قسم متجانس (مركز تحليل) بمركز عمل إذا كان يتعلق بجزء من هيكل المؤسسة، وبدوره مركز العمل يمكن أن يقسم إلى عدة أقسام متجانسة.

واستجابة إلى طبيعة وتنظيم الوحدة فقد كان توزيع الأقسام بالشكل التالي:

1.1. الأقسام الرئيسية: كما ذكرنا في الفصول السابقة بأن الأقسام الأساسية هي الأقسام التي لها علاقة مباشرة بالمنتوجات أو الخدمات المدمجة ضمن دورة الاستغلال كقسم التموين، قسم البيع، قسم الانتاج، أين تحول مجموعة مصاريف القسم بعد التوزيع إلى التكاليف المرتبطة بها.

لذا رأينا من الضروري أن تكون الأقسام الرئيسية كما يلي:

- **قسم التموين؛**
- **قسم البيع.**

اتخذ التقسيم هذا الشكل لكون أن نسبة **99.48%** من رقم الأعمال المؤسسة محقق من خلال النشاط التجاري (الشراء – البيع)، ولهذا أخذ التقسيم هذا الشكل والذي يعبر في الحقيقة عن سلسلة نشاط المؤسسة.

2.1.الأقسام المساعدة: وبما أن ليس لهذه الأقسام علاقة مباشرة مع النشاط الرئيسي للمؤسسة، بل وجدت من أجل مساعدة وتسهيل مهمة الأقسام الرئيسية، فكان تقسيمها حسب المحاور الرئيسية لهذا النشاط الفرعي.

إذ نجدها مجسدة في ثلاث أقسام وهي:

قسم الإدارة، قسم النقل، قسم الصيانة.

بحيث يضم قسم الإدارة:

مديرية المؤسسة، مصلحة المحاسبة والمالية، مصلحة المستخدمين.

ويضم قسم الصيانة:

فرع الوسائل العامة، فريق النظافة وأمن المؤسسة، الحراس، الميكانيكيين الداخليين.

أما قسم النقل: يضم قسم النقل الوارد في المخطط التنظيمي.

ويمكن تمثيل ما سبق وفق جدول توزيع الأعباء غير مباشرة بهذا الشكل:

الجدول رقم (03.IV): يوضح تحديد الأقسام الرئيسية والثانوية:

رقم الحساب	المبلغ الموزع	الأقسام الثانوية			الأقسام الرئيسية	
		الإدارة	الصيانة	النقل	التموين	البيع

المصدر: تصور الباحث.

2. تحديد الأعباء غير المباشرة:

الأعباء غير المباشرة وهي عبارة عن الأعباء التي لا تدخل في سعر التكلفة للمنتوجات بصفة مباشرة، إلا بعد توزيعها واستخراج نصيب الوحدة الواحدة، تحمل بعدها على سعر تكلفة المنتوج أو الخدمة بمقدار مساهمة كل وحدة عمل في هذا المنتوج، إن عملية حساب التكاليف أو سعر التكلفة لا تكون لمنتوج واحد ولكن لكل المنتجات التي تنتج في فترة معينة وتكون عادة شهر، وهذا ما يتعارض مع طبيعة تسجيل الأعباء في المحاسبة العامة والتي تكون عادة كل ثلاثي، أو سداسي أو سنوي، ولإعادة تكييف معطيات المحاسبة العامة مع طبيعة المحاسبة التحليلية، ينبغي حساب المبلغ السنوي للأعباء ثم قسمته على 12 شهر، أما في حالة الأعباء التي تتغير مع حجم النشاط فتكون أكثر صعوبة، إذ لا نستطيع تحديد مستوى النشاط الحقيقي إلا بعد تحقيقه وعليه يتم تحديد الأعباء حسب السنة السابقة وتعدل فيما بعد لما تحقق فعلا خلال السنة.

ويتم تحديد هذه الأعباء غير المباشرة بالاستناد إلى الكشوفات والقوائم المحاسبية الموجودة في المؤسسة.

كما نعلم أن الأعباء تتكون بصفة عامة من أعباء مباشرة وأعباء غير مباشرة فالأعبــاء المبــاشرة معروفة، مثلا مواد أولية، يد عاملة مباشرة، أما الأعباء غير المباشرة الموجودة في المؤسسة والمستخلصة من جدل مفصل لأعباء التسيير وجدول الاهتلاكات ونذكر منها:

- نقل وشحونات أخرى وتتمثل أساسا في مصاريف النقل الخارجة عن نقل المبيعات؛
- صيانة وإصلاحات وتتمثل في أعباء عملية الصيانة الدورية والإهتلاك الذي تقوم به مصلحة الصيانة؛
- الأتعاب مثل أتعاب المصاريف القضائية (أتعاب المحامي)، أعباء العقود والمنازعات؛
- أعباء الانتقالات والاستقبالات وتضم: أعباء السفر، أعباء الإقامة، أعباء الإطعام، أعباء أخرى...الخ.
- أعباء (الهاتف، الطاقة الكهربائية، الماء)؛
- وكذلك بعض الأعباء الخاصة بالضرائب والرسوم مثل الدفع الجزافي والرسم على النشاط المهني؛
- أعباء مالية فهي تتمثل أساسا في فوائد الاقتراضات؛
- أعباء مختلفة فهي تتمثل أساسا في التأمينات وتكاليف متنوعة؛
- أما الاهتلاكات فتتمثل أساسا في إهتلاك المباني، المنشآت الهيكلية والمركبية (معدات، نقل تجهيزات مكتب، إنشاءات وتركيبات).

ونظرا لصغر حجم المؤسسة نوعا ما وتقلص نشاطها بعد التنازل عليها لصالح الأجراء هذا من جهة، وعدم توفر بيانات شهرية أو سداسية وهذا نظرا لطبيعة المحاسبة المعتمدة من طرف المؤسسة، لذا ارتأينا من الضروري اعتماد سنة مالية كاملة كدورة استغلال.

و الأعباء غير المباشرة المستهدفة التوزيع هي:

الحساب رقم 61 مواد ولوازم مستهلكة؛

الحساب رقم 62 الخدمات؛

الحساب رقم 63 أعباء المستخدمين؛

الحساب رقم 64 الضرائب والرسوم؛

الحساب رقم 65 الأعباء المالية؛

الحساب رقم 66 الأعباء المختلفة؛

الحساب رقم 68 الإهتلاكات؛

أما الحساب رقم 60 بضائع مستهلكة فهي تمثل أعباء مباشرة.

جدول رقم (04.IV): يوضح تحليل وتوزيع الأعباء غير المباشرة

رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ الموزع	أعباء مباشرة	أعباء غير مباشرة				
				أقسام مساعدة			أقسام رئيسية	
				الإدارة	النقل	الصيانة	التموين	البيع
60	بضائع مستهلكة							
60100	قطع غيار		×					
60200	معدات فلاحية		×					
60300	سوائل صغيرة		×					
60400	عجلات		×					
60500	بطاريات		×					
60600	أحماض مستهلكة		×					
61	مواد ولوازم مستهلكة							
61000	مواد ولوازم مستهلكة					×		
61100	مواد مستهلكة			×			×	×
61150	لوازم مكتبية			×			×	×
61170	وقود				×			
61190	مواد أخرى					×		

				أقسام مساعدة			أقسام رئيسية	
				الإدارة	النقل	الصيانة	التموين	البيع
62	خدمات	المبلغ الموزع	أعباء مباشرة			أعباء غير مباشرة		
6200	النقل				×			
62400	وثائق			×			×	×
62500	أتعاب الغير			×				
62531	مصاريف الماء			×	×	×	×	×
62532	مصاريف الكهرباء			×		×	×	×
62700	مصاريف المهام			×	×			
62710	مصاريف السفر			×	×			
62720	مصاريف الإطعام			×	×			
62800	مصاريف الهاتف			×			×	×
63	مصاريف المستخدمين							
63000	الأجر القاعدي			×	×	×	×	×
63025	تعويض الخطر				×	×		
63203	تعويض المنطقة			×	×	×	×	×
63210	تعويض القفة			×	×	×	×	×

رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ الموزع	أعباء مباشرة	أعباء غير مباشرة				
				أقسام مساعدة			أقسام رئيسية	
				الإدارة	النقل	الصيانة	التموين	البيع
63500	المساهمات الاجتماعية			×	×	×	×	×
64	ضرائب ورسوم							
64000	الدفع الجزافي			×	×	×	×	×
64100	رسم على النشاط المهني المشترك للمقر							×
64230	رسوم مقاصة			×				
64510	حقوق تسجيل العقود			×				
64600	حقوق تسجيل الطابع						×	
65	مصاريف مالية							
65000	مصاريف مالية							×
65100	أجيو						×	
66	مصاريف مختلفة							
66000	تأمينات السيارات				×			
66900	مصاريف أخرى			×				
68	الاهتلاكات							
68000	اهتلاكات معدات نقل				×			
68100	اهتلاكات معدات مكتب			×			×	×
68200	اهتلاكات مباني			×		×	×	×
68300	تيئات وتركيبات			×		×	×	×

المصدر: من تصور الباحث

المطلب الثاني: تحديد مفاتيح التوزيع للأعباء غير المباشرة:

حتى يكون نظام المحاسبة التحليلية أكثر دقة، يستحسن تخصيص أكبر قدر من الأعباء إلى الأقسام، لأن اختيار مفاتيح التوزيع تقديرية لا تخلو من الانحرافات، أما باقي الأعباء التي لا يمكن تخصيصها فتحدد لها مفاتيح توزيع يعتمد في إختيارها على طبيعة المهام التي يقوم بها كل قسم.

1.تحديد مفاتيح التوزيع الأولي:

إن التحول من التكاليف حسب طبيعتها إلى التكاليف حسب وظيفتها أمرا يتطلب منا مسبقا تحديد مفاتيح التوزيع، ثم من خلاله يحمل كل قسم بالقدر الذي يستحقه من إجمالي التكاليف، وهذا ليس بالأمر السهل، وقد وضعت هذه المفاتيح بشكل نسب مئوية وتقريبية حسب طبيعة كل حساب من حسابات التكاليف والمفتاح المقترح، فهناك حسابات يمكن تحميلها مباشرة على مراكز التكلفة وهناك حسابات تشرك بين أكثر من مركز يتم تحميلها على كل مركز من مراكز التكلفة حسب المفتاح المحدد.

2. تحديد المفاتيح وتبرير الاختيار:

1.2. بالنسبة للمواد واللوازم المستهلكة " حـ/61 ":

- الحساب رقم 61000: مواد ولوازم مستهلكة:

هذا الحساب يخصص **100%** لقسم الصيانة وذلك بالاعتماد على "سند الخروج".

- الحساب رقم 61100: مواد مستهلكة (جافيل ، صابون ، مختلف مواد التنظيف):

اعتمدنا هنا على المساحة المبنية كمفتاح لتوزيع هذه الأعباء على الأقسام المعنية (**الإدارة التموين، البيع)**، لأن هناك ارتباط بين طبيعة المواد المستعملة والمساحة التي يتم فيها الاستعمال.

لدينا :

جدول رقم (05.IV) يوضح تقسيم المساحة الإجمالية:

المساحة الإجمالية	المساحة المبنية	المساحة غير المبنية
2130م^2	461.90م^2	1668.10م^2

المصدر: من وثائق المؤسسة.

والمساحة المبنية موزعة كما يلي :

جدول رقم (06.IV): يوضح توزيع المساحة المبنية للمؤسسة

التعيين	المساحة المبنية
قسم الإدارة	100.5م^2
قسم التموين	38.5 م^2
قسم البيع	25.5 م^2
قسم الصيانة	250 م^2
دورة المياه	20.4 م^2
فناء	27 م^2
الموع	**= 461.90**

المصدر: من وثائق المؤسسة.

إذن فالأقسام المعنية بالنظافة هي :

الإدارة، التموين، البيع.

وبما أن دورة المياه والفناء تستفيد منها كل الأقسام المذكورة، فإن مساحتها تقسم على ثلاث وتضاف بالتساوي إلى كل من الأقسام المذكورة لأن (دورة المياه+ الفناء) تستفيد كذلك من النظافة.

* الإدارة = 100.5+**15.8 =** 116.3 م^2؛

* التموين= 38.5+**15.8 =** 54.3 م^2؛

* البيع = 25.5 + **15.8 =**41.3 م^2.

لأن $\frac{\text{مساحة (الفناء +دورة المياه)}}{3} = \frac{27+20.4}{3} = 15.8$ م^2

إذن نقوم بتحديد النسب كما هو موضح في الجدول أدناه.

جدول رقم (07.IV): يوضح نسبة المساحة المبنية لكل قسم.

التعيين	المساحة (م^2)	المساحة لكل قسم / المساحة الإجمالية
الإدارة	116.3	0.548
التموين	54.3	0.256
البيع	41.3	0.194
الموع	211.9	=1

ومنه التوزيع يتم كما يلي:

جدول رقم (08.IV): يوضح حصة كل قسم من أعباء المواد المستهلكة:

الأقسام / المصاريف	الإدارة	النقل	الصيانة	التموين	البيع
61100	%55	-	-	%26	%19

المصدر: من إعداد الباحث.

- الحساب رقم 61150: لوازم مكتبية:

اعتمدنا في توزيع هذا الحساب (العبء) على عدد المكاتب كمفتاح توزيع وهذا على الأقسام المعنية، لأن هناك ارتباط بين طبيعة المواد المستعملة وعدد المكاتب التي يتم فيها الاستعمال.

جدول رقم(09.IV): يوضح نسبة عدد المكاتب لكل قسم.

التعيين	عدد المكاتب	عدد المكاتب لكل قسم / العدد الكلي للمكاتب
الإدارة	04	0.5 = 8/04
التموين	02	0.25 = 8/02
البيع	02	0.25 = 8/02
الموع	**08**	**1≈**

*** عدد المكاتب الموجودة هو 08 مكاتب***

المصدر: من إعداد الباحث.

- الحساب رقم 61170 الوقود:

هذا العبء يخصص **100%** لقسم النقل وذلك حسب سند الخروج أو انطلاقا من التسمية أي أن الوقود خاص بسيارات النقل.

- الحساب رقم 61190 مواد أخرى:

كذلك يخصص هذا العبء **100%** للصيانة وذلك لطبيعة المواد المستعملة (قاطعة كهربائية أسلاك ... الخ).

2.2. بالنسبة للخدمات الحساب "62 ":

- الحساب رقم 62000 النقل: يخصص هذا العبء **100%** لقسم النقل انطلاقا من التسمية.

-الحساب رقم 62400 وثائق:

توزع هذه الأعباء على الأقسام المعنية (الإدارة، التموين، البيع) وذلك بالاعتماد على عدد المكاتب كمفتاح أي يوزع بنفس المفتاح الذي وزع به الحساب 61150 (لوازم مكتبية)، لأن هناك ارتباط بين طبيعة هذه الوثائق وعدد المكاتب التي تستعمل فيها.

الوثائق ← قسم الإدارة 50 = 4/8%
الوثائق ← قسم التموين 25 = 2/8%
الوثائق ← قسم البيع 25 = 2/8%

- **الحساب رقم 62500 أتعاب الغير :** يخصص 100% للإدارة وهذا حسب الاتجاه.

- **الحساب رقم 62531 مصاريف الماء :**

وبما أن الماء الموجود في المؤسسة منحصر في دورة المياه وتستفيد منه كل الأقسام، ومنه المفتاح المأخوذ هو عدد العمال، لأن هناك ارتباط بين طبيعة هذا العبء وعدد العمال المستعملة له.

جدول رقم (10.IV): يوضح نسبة عددالعمال لكل قسم.

التعيين	عدد العمال	عدد العمال لكل قسم/العدد الكلي للعمال
الإدارة	4	0.31
النقل	2	0.15
الصيانة	3	0.24
التموين	2	0.15
البيع	2	0.15
الموع	**13**	**01≈**

المصدر : من إعداد الباحث.

- **الحساب رقم 62532 أعباء الكهرباء:**

انطلاقا من الآلات التي تستهلك الكهرباء، نتخذ عدد المكيفات كمفتاح للتوزيع.

لدينا:

- 06 مكيفات بالمؤسسة بنفس القوة الكهربائية.
- ضاغط هوائي قوته تعادل تقريبا قوة المكيف الكهربائي، يمكن اعتباره كمكيف هوائي من حيث القوة وبالتالي يصبح عدد المكيفات سبعة.
- مصابيح.
- أجهزة الإعلام الآلي + قواطع ومآخذ كهربائية.

انطلاقا من أجهزة المؤسسة المذكورة يمكن اتخاذ عدد المكيفات الكهربائية كمفتاح لتوزيع أعباء الكهرباء، وذلك مع عدم الأخذ بعين الاعتبار الأجهزة الأخرى (مصابيح،أجهزة إعلام آلي، قواطع ومآخذ كهربائية) وهذا نظرا لكون أن قوتا صغيرة مقارنة بقوة المكيفات وأنا تتوزع بين الأقسام بشكل متساوي تقريبا.

جدول رقم(11.IV): يوضح نسبة الأقسام المعنية من أعباء الكهرباء.

الأقسام المعنية	الإدارة	الصيانة	النقل	التموين	البيع	المجموع
النسبة	4/7	1/7	-	1/7	1/7	1

المصدر : من إعداد الباحث.

- **الحساب رقم 62700 أعباء المهام.**
- **الحساب رقم 62710 أعباء السفر.**
- **الحساب رقم 62720 أعباء الإطعام.**

هذه الأعباء توزع حسب مفتاح واحد وهو الأمر بالمهمة على الأقسام المعنية، وهي (الإدارة النقل) وهذا نظرا لتقارب قيمها وأنا مكررة في أغلب الأحيان من طرف نفس الطاقم.

لدينا 20 أمرا بالمهمة:
- 07خاص بالإدارة 20/07 =35%
- 13 خاص بالتنقل 20/13 =65 %

-الحساب رقم 800 62 أعباء الهاتف:

يوزع هذا العبء حسب عدد الخطوط الهاتفية الداخلية للمؤسسة للأقسام المعنية، اتخذنا هذا المفتاح على أساس أن هناك فاتورة استهلاك واحدة الخاصة بالموزع الهاتفي هذا من جهة، وأن الإستهلاك متساوي تقريبا بين مختلف الأقسام لأن أغلب الاتصال داخلي هذا من جهة أخرى.

جدول رقم (12.IV): يوضح نسبة الأقسام المعنية من مصاريف الهاتف.

الأقسام	عدد الخطوط الهاتفية	%
الإدارة	4	0.6666
التموين	1	0.1666
البيع	1	0.1666
المجموع	6	1

المصدر: من إعداد الباحث

3.2. بالنسبة لأعباء المستخدمين :

- **الحساب رقم 63000 الأجر القاعدي.**
- **الحساب رقم 63203 المنطقة.**
- **الحساب رقم 63210 القفة.**
- **الحساب رقم 63500 المساهمات الاجتماعية.**

توزع هذه الأعباء حسب مفتاح واحد وهو:

$$\text{المفتاح} = \frac{\text{الأجر القاعدي لعمال قسم (X)}}{\text{مجموع الأجور القاعدية لمجموع الأقسام}}$$

جدول رقم (13.IV): يوضح توزيع الأجور القاعدية عبر الأقسام.

البيـان	الأجور القاعدية	مجموع الأجر القاعدي لكل قسم/ مجموع الأجور القاعدية لمجمل الأقسام
المدير	12000.00 دج	
الأمانة	6364.00 دج	
مسؤول المالية والمحاسبة	9970.40 دج	
مسؤول المستخدمين	3708.40 دج	
مجموع قسم الإدارة	**35.642.80 دج**	**%34**
الحراس	6364.00 دج	
الميكانيكي	7308.40 دج	
المنظفة	6364.00 دج	
مجموع قسم الصيانة	**20036.40 دج**	**%19**
سائق 01	7308.40 دج	
سائق 02	7308.40 دج	
مجموع قسم النقل	**14.616.80 دج**	**%14**
أمين مخزن	9970.40 دج	
مسؤول التموين	7308.40 دج	
مجموع قسم التموين	**17.278.80 دج**	**%16.5**
أمين الصندوق	9970.40 دج	
مسؤول البيع	7308.40 دج	
مجموع قسم البيع	**17.278.80 دج**	**%16.5**

المصدر: من إعداد الباحث.

جدول رقم (14.IV): يوضح نسبة الأجر القاعدي لكل قسم.

الأقسـام	الأجـر القاعدي لكل قسم	الأجر القاعدي لكل قسم/مجموع الأجورالقاعدية لمجمل الأقسام%
الإدارة	35.642.80دج	0.34
النقل	14.616.80دج	0.14
الصيانة	20.036.40دج	0.19
التموين	17.278.80دج	0.165
البيع	17.278.80دج	0.165
المجموع	**104.853.60دج**	**1**

المصدر : من إعداد الباحث

- **الحساب رقم 63025 تعويض الخطر:** يوزع هذا العبء حسب النسبة القانونية للخطر وهذا على الأقسام المعينة (النقل، ميكانيكي بالنسبة لقسم الصيانة).

لدينا النسبة القانونية للخطر.

20% للسائق،

12% بالنسبة للصيانة (ميكانيكي).

ومنه :

المفتاح = قيمة الخطر للقسم / مجموع قيمة الأخطار للقسمين

- **حساب قيمة الخطر:**

- بالنسبة للنقل:

قيمة الخطر = (الأجر القاعدي × 20%)×02 (عدد عمال قسم النقل).

= (7308.40 × 0.2)×02 = 2.923.36 دج

- بالنسبة للصيانة:

قيمة الخطر = الأجر القاعدي (الميكانيكي)×0.12

= 7308.40 × 0.12 = 8.77.00دج

ومنه يمكن تلخيص مما سبق في الجدول أدناه:

جدول رقم (15.IV): يوضح نسبة الخطر للأقسام المعنية.

الأقسام	قيمة الخطر	%
النقل	2.923.36دج	%77
الصيانة	877.00دج	%23
المجموع	**3.800.36دج**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحث.

4.2. بالنسبة للضرائب والرسوم:

- **الحساب رقم 64000 الدفع الجزافي:**

يوزع هذا العبء بنفس المفتاح الذي وزعت به الأجور لأن هذه الضرائب تتعلق بالأجور فقط.

جدول رقم (16.IV): يوضح حصة كل قسم من مصاريف الضرائب والرسوم.

الإدارة	النقل	الصيانة	التموين	البيع
0.34	**0.14**	**0.19**	**0.165**	**0.165**

المصدر: من إعداد الباحث.

- **الحساب رقم 64100 الرسم على النشاط المهني المشترك :**

يخصص هذا العبء **100%** للقسم البيع انطلاقا من طبيعته وتسميته.

- **الحساب رقم 64230 رسم مقاصة:**
- **الحساب رقم 64510 حقوق تسجيل العقود:**

يخصصان **100%** لقسم الإدارة وذلك حسب الاتجاه.

- **الحساب رقم 64600 حقوق تسجيل الطابع**:

يخصص هذا العبء **100%** لقسم التموين، لأن هذا الحساب يخص المشتريات.

5.2. بالنسبة للأعباء المالية:

-**الحساب رقم 65000 أعباء مالية** (خصومات تحصيل الشيك): تخصص **100%** لقسم البيع.

-**الحساب رقم 65100 أجيو:** تخصص **100%** لقسم التموين لأنا تخص المشتريات.

6.2. بالنسبة للأعباء المختلفة:

- **الحساب رقم 66000 تأمينات سيارات:** تخصص **100%** لقسم النقل.
- **الحساب رقم 66900 أعباء أخرى:** (اجتماعات، مشروبات، كعك ...الخ)

تخصص **100%** لقسم الإدارة.

7.2. بالنسبة للإهتلاكات:

جدول رقم (17.IV): يوضح الاهتلاكات الخاصة بالمؤسسة:

نوع	الإهتلاكات
معدات نقل	**122.960.00دج**
معدات مكتب	**21.649.64دج**
تيئات وتركيبات	**30.935.70دج**
مباني	**457.300.00دج**
معدات وأدوات	**10.933.90دج**
الموع	**643.779.24دج**

المصدر: من إعداد الباحث.

ومنه :

- **الحساب رقم 68000 معدات نقل:** يخصص هذا المصروف **100%** لقسم النقل
- **الحساب رقم 68100 معدات مكتب:** يوزع هذا على حسب عدد المكاتب بالنسبة للأقسام المعنية.

جدول رقم(18.IV): يوضح توزيع مصروف معدات مكتب:

القسم	الإدارة	التموين	البيع
النسبة	0.5	0.25	0.25

المصدر : من إعداد الباحث.

- **الحساب رقم 68200 مباني:** يوزع هذا المصروف حسب المساحة المبنية:

كما نعلم أن :

جدول رقم (19.IV): يوضح توزيع المساحة المبنية للمؤسسة:

التعيين	المساحة المبنية
قسم الإدارة	100.5م^2
قسم التموين	38.5 م^2
قسم البيع	25.5 م^2
قسم الصيانة	250 م^2
دورة المياه	20.4 م^2
فناء	27 م^2

المصدر: من إعداد الباحث.

وبما أن دورة المياه والفناء تستفيد منه كل الأقسام المذكورة، فإن مساحتها سوف تقسم على 04 (الأقسام المعنية) وتضاف بالتساوي إلى هذه الأخيرة، لأنا كذلك تدخل تحت اسم المباني وعرضة للإهتلاكات أيضا.

القسط الثابت = مساحة (الفناء + دورة المياه)/4

= (27 + 20.4) /4 = 11.85م^2

ومنه نتحصل على:

- مساحة قسم الإدارة = 100.5 + 11.85 = 112.35 م^2
- مساحة قسم التموين = 38.5 + 11.85 = 50.35 م^2
- مساحة قسم البيع = 25.5 + 11.85 = 37.35 م^2
- مساحة قسم الصيانة = 250 + 11.85 = 261.85 م^2

جدول رقم (20.IV): يوضح نسبة كل قسم من المساحة المبنية:

القسم	المساحة	%
الإدارة	112.35 م²	0.243
التموين	50.35 م²	0.109
البيع	37.35 م²	0.080
الصيانة	261.85 م²	0.566
الموع	**461.9 م²**	**01**

المصدر: من إعداد الباحث.

- **الحساب رقم 68300 تيئات وتركيبات** يوزع هذا كذلك حسب المساحة المبنية.

جدول رقم (21.IV): يوضح نسبة الأقسام المعنية من المساحة المبنية:

الإدارة	التموين	البيع	الصيانة
0.243	**0.109**	**0.80**	**0.566**

المصدر: من إعداد الباحث.

وتجدر الإشارة في الأخير إلى أنه تم استثناء الحسابين:

- الحساب رقم 61180: لوازم وقطع غيار.
- الحساب رقم 62200: صيانة وإصلاحات.

وهذا نظرا لأنا خاصة بصيانة قامت با المؤسسة للغير وليس لنفسها، ونحن نعلم أن نسبة **99.48%** من رقم أعمال المؤسسة ناتج عن النشاط التجاري مقارنة بـ **0.0052%** الناتج عن تقديم الخدمات، التي تخلت عنها المؤسسة إلا في حالات استثنائية كما حدث في 2003، في حين لا نجده في سنة 2001، 2002، 2004، 2005، وبالتالي تم استثنائه من الأعباء غير المباشرة العادية للمؤسسة بالنسبة لسنة 2003.

إذن يمكن القول أن نشاط المؤسسة أصبح مقتصرا على النشاط التجاري فقط في حين أنا تخلت على نشاط تقديم الخدمات(الصيانة للغير).

جدول رقم (22.IV): يوضح مفاتيح التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ الموزع	أعباء مباشرة	أعباء غير مباشرة				
				أقسام مساعدة			أقسام رئيسية	
				الإدارة	النقل	الصيانة	التموين	البيع
60	بضائع مستهلكة							
60100	قطع غيار		%100					
60200	معدات فلاحية		%100					
60300	سوائل صغيرة		%100					
60400	عجلات		%100					
60500	بطاريات		%100					
60600	أحماض مستهلكة		%100					
61	مواد ولوازم مستهلكة							
61000	موارد لوازم مستهلكة					%100		
61100	مواد مستهلكة			%55			%26	%16
61150	لوازم مكتبية			%50			%25	%25
61170	وقود				%100			
61190	مواد أخرى					%100		

رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ الموزع	أعباء مباشرة	أعباء غير مباشرة				
				أفسام مساعدة			أفسام رئيسية	
				الإدارة	النقل	الصيانة	التموين	البيع
62	خدمات							
6200	النقل				%100			
62400	وثائق			%50			%25	%25
62500	أتعاب الغير			%100				
62531	مصاريف الماء			%31	%15	%24	%15	%15
62532	مصاريف الكهرباء			%58		%14	%14	%14
62700	مصاريف المهام			%35	%65			
62710	مصاريف السفر			%35	%65			
62720	مصاريف الإطعام			%35	%65			
62800	مصاريف الهاتف			%66			%17	%17
63	مصاريف المستخدمين							
63000	الأجر القاعدي			%34	%14	%19	%16.50	%16.50
63025	تعويض الخطر				%77	%23		
63203	تعويض المنطقة			%34	%14	%19	%16.50	%16.50
63210	تعويض القفة			%34	%14	%19	%16.50	%16.50

: من إعداد الباحث

رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ الموزع	أعباء مباشرة	أعباء غير مباشرة				
				أقسام مساعدة			أقسام رئيسية	
				الإدارة	النقل	الصيانة	التموين	البيع
68200	اهتلاكات مباني			%24		%57	%11	%8
68300	تيئات وتركيبات			%24		%57	%11	%8
63500	المساهمات الاجتماعية			%34	%14	%19	%16.50	%16.50
64	ضرائب ورسوم							
64000	الدفع الجزافي			%34	%14	%19	%16.50	%16.50
64100	رسم على النشاط المهني المشترك لمقر							%100
64230	رسوم مقاصة			%100				
64510	حقوق تسجيل العقود			%100				
64600	حقوق تسجيل الطابع						%100	
65	مصاريف مالية							
65000	مصاريف مالية							%100
65100	أجيو						%100	
66	مصاريف مختلفة							
66000	تأمينات السيارات				%100			
66900	مصاريف أخرى			%100				
68	الاهتلاكات							
68000	اهتلاكات معدات نقل				%100			
68100	اهتلاكات معدات مكتب			%50			%25	%25

المطلب الثالث: تحديد مفاتيح التوزيع الثانوي ووحدات العمل:

1. تحديد مفاتيح التوزيع الثانوي:

بعد التوزيع الأولي وحصول كل مركز على النصيب اللازم من التكاليف نحاول في هذه الخطوة تحميل تكاليف المراكز الثانوية إلى المراكز الأخرى وفق مفاتيح التوزيع، التي وضعت حسب طبيعة ونسبة العمل المؤدي من المراكز الثانوية إلى المراكز الأساسية.

- **الإدارة:** بما أن الإدارة تقدم خدمات لجميع المراكز الأخرى فإننا سوف نأخذ عدد العمال كمفتاح للتوزيع.

- **النقل:** يوزع هذا العبء على حسب عدد الكيلومترات المقطوعة بالنسبة للأقسام المعنية، هنا اعتمدنا على متوسط عدد الكيلومترات المقطوعة من قبل كل قسم من الأقسام المعنية خلال ثلاثة سنوات 2001-2002-2003، كما هو موضح في الجدول أدناه:

جدول رقم(23.IV): متوسط عدد الكيلومترات المقطوعة للأقسام المعنية:

السنوات / القسم	2001	النسبة	2002	النسبة	2003	النسبة	المتوسط
الادارة	14397كلم	7,01%	13293كلم	7,02%	13788كلم	6,97%	7%
التموين	160439كلم	78,12%	147437كلم	77,86%	154334كلم	78,02%	78%
البيع	10063كلم	4,90%	9430كلم	4,98%	10128كلم	5,12%	5%
الصيانة	20476كلم	9,97%	19201 كلم	10,14%	19564كلم	9,89%	10%
الموع	205375كلم	100%	189362 كلم	100%	197814كلم	100%	100%

المصدر: مصلحة المحاسبة والوسائل العامة .

- **الصيانة :** كما نعلم أن الصيانة لها عدة مهام ومن بينها:
  - إصلاح الهياكل القاعدية والتجهيزات والمعدات الاجتماعية والإنتاجية؛
  - صيانة وتصليح عتاد النقل.

قمنا هنا بالاعتماد على قيمة الاصلاحات والخدمات (قيمة التدخلات) المقدمة لكل قسم كمفتاح توزيع وذلك من خلال المتابعة من طرف مصلحة الوسائل العامة والصيانة خلال ثلاث سنوات 2001-2002-2003، كما هو موضح في الجدول أدناه :

جدول رقم (24.IV): يوضح متوسط قيمة الصيانة للأقسام المعنية بالدينار:

السنوات / القسم	2001	النسبة	2002	النسبة	2003	النسبة	المتوسط
الادارة	56.793,26	4,53%	57.297,29	5,23%	65.830,54	4,55%	4,77%
التموين	41.190,71	3,50%	44.269,43	3,04%	38.264,79	3,30%	3,28%
البيع	69.275,29	4,14%	52.364,41	4,95%	62.306,15	5,55%	4,88%
النقل	1.080.944,17	87,83%	1.110.909,68	86,78%	1.092.308,71	86,60%	87,07%
الموع	8.203,4331.2	100%	40,8194.31.2	100%	1.221.419.70	100%	100%

المصدر: مصلحة الصيانة والوسائل العامة.

ويمكن تلخيص ما سبق في الجدول أدناه.

جدول رقم (25.IV): يوضح مفاتيح التوزيع الثانوي.

القسم الموزع	قسم التحميل	مفاتيح التحميل
الإدارة	كل الأقسام	**عدد العمال**
الصيانة	الأقسام المعنية	قيمة التدخل
النقل	الأقسام المعنية	عدد الكيلومترات المقطوعة

وعليه سنجري التوزيع الثانوي للمجموع الناتج عن عملية التوزيع الأولي وفق المفاتيح التي اخترناها بناءا على المعطيات المتاحة ، بحيث تظهر في جدول تكملة لجدول توزيع الأعباء غير مباشرة.

الجدول رقم (26.IV): يبين **توزيع أعباء الأقسام المساعدة.**

البيان	المبلغ الموزع	الإدارة	الصيانة	النقل	التموين	البيع
مجموع التوزيع I						
توزيع أعباء الإدارة		(xxx)	%3/9	%2/9	%2/9	%2/9
توزيع أعباء الصيانة		% 4.77	(xxx)	% 87.07	% 3.28	% 4.88
توزيع أعباء النقل		%7	% 10	(xxx)	%78	%5
مجموع التوزيع الثانوي		0.00	0.00	0.00	xxx	xxx

المصدر: من إعداد الباحث.

1.1. تحديد الخدمات المتبادلة: سبق وأن عرفنا أن الأقسام الثانوية كأقسام مساعدة حيث تقدم خدمات للأقسام الرئيسية، كما تتبادل خدمات فيما بينها، الأمر الذي ظهر في دراسة الحالة أين يقدم قسم الإدارة خدمات لقسمي الصيانة والنقل وغيرها من الأقسام المعنية وفي نفس الوقت قسم الصيانة يفيد قسم الإدارة والنقل، وكذلك قسم النقل يقدم خدمات لقسمي الإدارة والصيانة، وفي هذه الحالة نكون في صدد التكلم عن التوزيع التبادلي.

لذا فلمعرفة مجموع الأعباء لقسم الصيانة يجب معرفة أعباء قسم الإدارة والصيانة ولمعرفة أعباء قسم الإدارة يجب معرفة أعباء قسم الصيانة وقسم النقل وهكذا أي من أجل تحديد أعباء أي قسم من الأقسام المساعدة لابد من معرفة أعباء كل الأقسام المساعدة وذلك من أجل تحديد قيمة الخدمات المتبادلة فيما بينها، ونحن نعلم أن هناك عدة طرق تستخدم من أجل إيجاد هذه الخدمات المتبادلة كما ذكرنا في الجانب النظري ومن بينها:

1.1.1. الطريقة الجبرية: انطلاقا من استفادة الأقسام فيما بينها تم التوصل إلى:

م = ∑ت I (م) + 2 % ص + 7 % ق

ص= ∑ت I (ص) + 33 % م + 10 % ق

ق = ∑ ت I (ق) + 22 % م + 96 % ص

حيث: م ←——— تمثل أعباء قسم الإدارة

ص ←——— تمثل أعباء قسم الصيانة

ق ←——— تمثل أعباء قسم النقل

2. تحديد وحدات العمل :

بعد الوصول إلى التوزيع النهائي بين الأقسام التي رأينا ممكن أن يكون بعضها حقيقا أو هو جزء من هيكل المؤسسة، وبعضها قد يكون نظريا، وكلها تعبر عن مراكز تجميع الأعباء وتحليلها، ثم تحميلها على التكاليف، هذا التحليل الذي يكون باستعمال وحدة عمل، إذ يجب حساب تكلفة هذه الوحدة المختارة في كل قسم وذلك بقسمة أعباء القسم على عدد وحدات العمل، وبضرب تكلفة وحدة العمل في عدد الوحدات (التي تستفيد منها الطلبية) نحصل على الجزء الذي يجب أن تتحمله هذه المبيعات من أعباء القسم.

ومن أجل تحديد تكلفة وحدة العمل نقوم أولا بتحديد وحدات العمل التي تحمل بموجبها عناصر تكلفة الأقسام الرئيسية إلى سعر التكلفة كما ذكرنا سابقا.

بالنسبة لهذين القسمين (التموين والبيع) فإنه لا يوجد هناك أي إشكال في تحديد هذه المفاتيح، إذ نستطيع وضع قيمة من المشتريات أو قيمة من المبيعات بالترتيب ما دام نشاط هذين القسمين محدد بالقيدين السابقين والوحدات الأخرى لا تفي بالغرض المطلوب.

1.2.تحديد وحدة العمل لقسم التموين: بعد الإطلاع على وثائق قسم التموين تبين لنا أن قيمة المشتريات الإجمالية لسنة 2003 تساوي 44.715.707.10دج وعلى هذا الأساس قمنا باختيار 100دينار جزائري قيمة مشتراة كوحدة عمل لتحديد التكلفة غير المباشرة لهذا القسم باعتبارها الأنسب (أي عادلة لمختلف المنتجات وأكثر ارتباط)، على غرار الوحدات الأخرى التي لا يمكن اتخاذها كوحدة عمل، مثلا الحجم أو الوزن، لأننا نجد منتجات أكبر حجما ووزنـا ولكن أقـل سعرا مـن الأصغر منها حجما ووزنا.

2.2. تحديد وحدات العمل لقسم البيع: بعد الاطلاع على وثائق قسم البيع تبين لنا أن قيمة المبيعات الإجمالية لسنة 2003 تساوي 69.032.174.24 دج، وعلى هذا الأساس قمنا باختيار قيمة 100دج قيمة مباعة كوحدة عمل لتحديد التكلفة غير المباشرة لهذ القسم، باعتيارها أيضا أكثر ارتباط، وأنا وحدة عادلة لمختلف المنتجات نظرا لتنوع هذه الأخيرة. على غرار الوحدات الأخرى التي لا يمكن اتخاذها كوحدة عمل، مثلا الحجم أو الوزن، لأننا نجد منتجات أكبر حجما ووزنا ولكن أقل سعرا من الأصغر منها حجما ووزنا.

المطلب الرابع: نموذج عن حساب التكاليف واستخراج سعر التكلفة من نوع (جرار) Tracteur Simple:

1. إعداد جدول التوزيع الأعباء غير المباشرة لسنة 2003:

جدول رقم (36.IV): يوضح توزيع الأعباء غير المباشرة لسنة 2003.

رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ الموزع	أعباء مباشرة	أعباء غير مباشرة				
				أقسام مساعدة			أقسام رئيسية	
				الإدارة	الصيانة	النقل	التموين	البيع
60	بضائع مستهلكة	43.756.684,19						
60100	قطع غيار	1.155.160,26	1.155.160,26					
60200	معدات فلاحية	20.077.374,48	20.077.374,48					
60300	سوائل صغيرة	21.369.397,89	21.369.397,89					
60400	عجلات	854.374,14	854.374,14					
60500	بطاريات	288.717,42	288.717,42					
60600	أحماض مستهلكة	11.660,00	11.660,00					
61	مواد ولوازم مستهلكة	669.253,81						
61000	موارد ولوازم مستهلكة	45.128,40			45.128,40			
61100	مواد مستهلكة	28.800,00		15.840,00			7.488,00	4.608,00
61150	لوازم مكتبية	11.927,00		5.963,50			2.981,75	2.981,75
61170	وقود	431.403,75				431.403,75		
61190	مواد أخرى	39.197,66			39.197,66			
مجموع الجدول		,00141.31344.	43.756.684,19	21.803,50	84.326.06	431.403,75	10.469,75	7.589,75

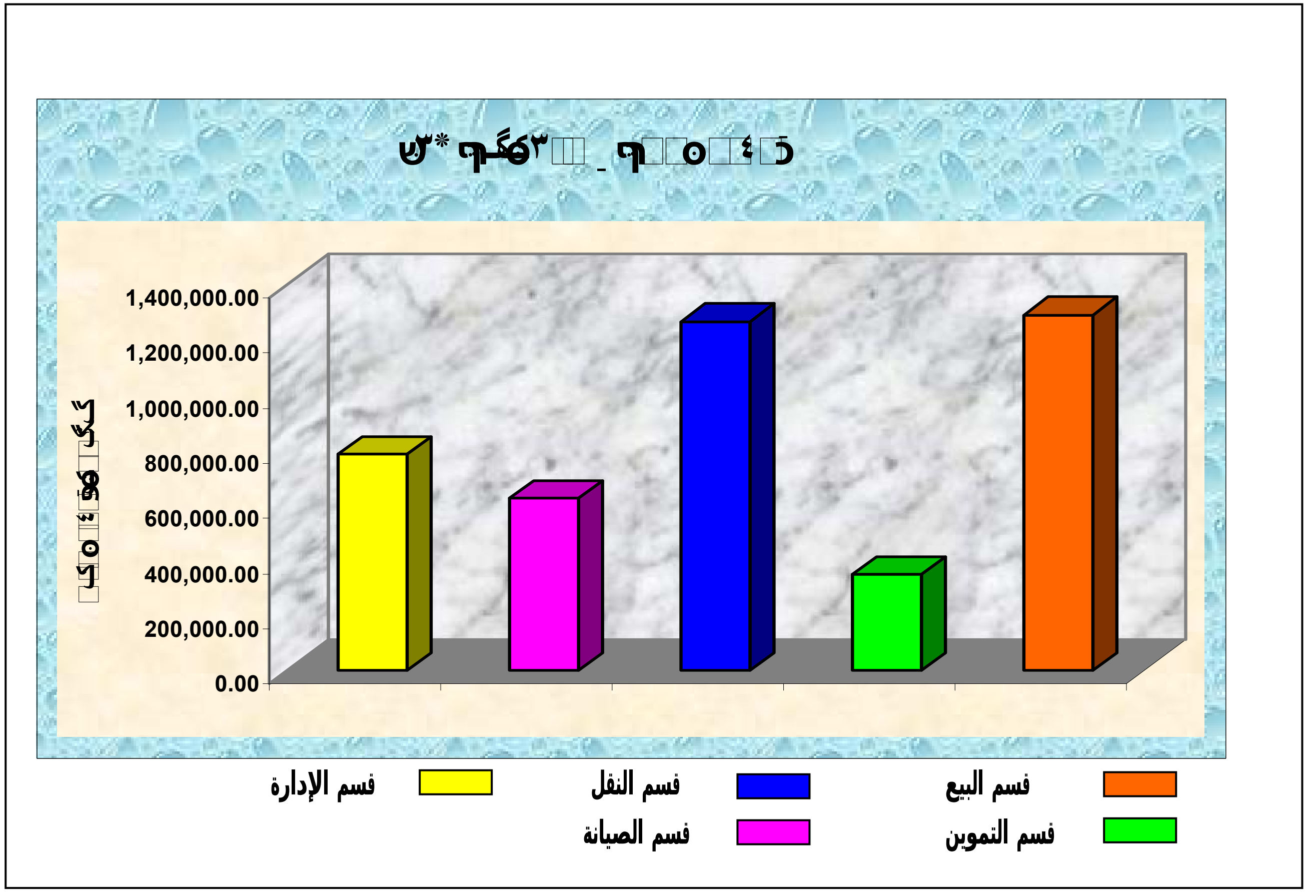
رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ الموزع	أعباء مباشرة	أعباء غير مباشرة				
				أقسام مساعدة			أقسام رئيسية	
				الإدارة	الصيانة	النقل	التموين	البيع
62	خدمات	1.307.066,95						
6200	النقل	472.657,34				472.657,34		
62400	وثائق	8.900,00		4.450,00			2.225,00	2.225,00
62500	أتعاب الغير	109.778,42		109.778,42				
62531	مصاريف الماء	8.527,92		2.643,66	2.046,70	1.279,19	1.279,19	1.279,19
62532	مصاريف الكهرباء	82.584,92		47.899,25	11.561,89		11.561,89	11.561,89
62700	مصاريف المهام	18.012,00		6.304,20		11.707,80		
62710	مصاريف السفر	17.740,00		6.209,00		11.531,00		
62720	مصاريف الإطعام	17.631,00		6.170,85		11.460,15		
62800	مصاريف الهاتف	44.247,06		29.203,06			7.522,00	7.522,00
63	مصاريف المستخدمين	1.226.002,50						
63000	الأجر القاعدي	699.429,40		237.806,00	132.891,59	97.920,12	115.405,85	115.405,85
63025	تعويض الخطر	26.140,94			6.012,42	20.128,52		
63203	تعويض المنطقة	197.828,82		67.261,80	37.587,48	27.696,03	52.424,64	32.641,76
63210	تعويض القفة	100.660,00		34.224,40	19.125,40	14.092,40	26.674,90	16.608,90
مجموع الجدول		1.804.137,82	0,00	551.950,63	209.225.47	668.472,55	217.093,47	187.244,58

63500	المساهمات الاجتماعية	201.943,34		68.660,74	38.369,23	28.272,07	33.320,65	33.320,65
64	ضرائب ورسوم	1.027.321,03						
64000	الدفع الجزافي	20.560,55		6.990,59	3.906,50	2.878,48	3.392,49	3.392,49
64100	الرسم على النشاط المهني	980.643,48						980.643,48
64230	رسوم مقاصة	800,00		800,00				
64510	حقوق تسجيل العقود	1.000,00		1.000,00				
64600	حقوق تسجيل الطابع	24.317,00					24.317,00	
65	مصاريف مالية	37.028,84						
65000	مصاريف مالية	34.452,80						34.452,80
65100	أجيو	2.576,04					2.576,04	
66	مصاريف مختلفة	18.312,76						
66000	تأمينات السيارات	12.972,76				12.972,76		
66900	مصاريف أخرى	5.340,00		5.340,00				
68	الاهتلاكات	643.779,24						
68000	اهتلاكات معدات نقل	122.960,00				122.960,00		
68100	اهتلاكات معدات مكتب	21.649,64		10.824,82			5.412,41	5.412,41
68200	اهتلاكات مباني	457.300,00		109.752,00	260.661,00		50.303,00	36.584,00
68300	تيئات وتركيبات	30.935,70		7.424,57	17.633,35		3.402,93	2.474,86
68400	معدات	10.933,90			10.933,90			
مجموع الجدول		1.928.385,21	0,00	210.792,71	331.503,99	167.083,30	122.724,52	1.096.280,69
مجموع التوزيع الأولي		045.664.0348.	43.756.684,19	784.546,84	625.055.52	1.266.959,61	350.287,73	1.291.115,02

المصدر : من تصور الباحث

ويمكن تمثيل ما سبق بيانيا وذلك للتوضيح أكثر.

الشكل رقم (07.IV): يبين حصة كل قسم من الأعباء غير المباشرة عند التوزيع الأولي:



<u>المصدر:</u> من إعداد الباحث اعتماد على أرقام الجدول رقم (27.IV).

2. إعداد جدول التوزيع الثانوي للمجموع الناتج عن عملية التوزيع الأولي للأعباء، واستخراج تكلفة وحدة العمل:

الجدول رقم (28.IV) : يوضح التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة بالأرقام قبل تحديد الخدمات المتبادلة.

البيان	*المبلغ الموزع*	*أقسام مساعدة*			*أقسام رئيسية*	
		الإدارة	**الصيانة**	**النقل**	**التموين**	**البيع**
مجموع التوزيع الأولي I		784546.84	625.055.52	1266959.61	350287.73	1291115.02
* توزيع أعباء الإدارة		(xxxx)	3/9	2/9	2/9	2/9
* توزيع أعباء الصيانة		% 4.77	(xxxxx)	%87.07	%3.28	% 4.88
* توزيع أعباء النقل		%7	% 10	(xxxx)	% 78	% 5
مجموع التوزيع الثانوي II	Xxxx	0.0000	0.0000	0.0000	**؟**	**؟**
نوع وحدة العمل					100 دج وحدة مشتراة	100 دج وحدة مباعة
القيمة الاجمالية					44715707.10	69032174.24
عدد وحدات العمل					447157.071	690.321.74
تكلفة وحدة العمل					**؟**	**؟**

المصدر : من إعداد الباحث

1.2ديد الخدمات المتبادلة :

م = ∑ت I (م) + 4.77 % ص + 7 % ق

ص= ∑ت I (ص) + 33 % م + 10 % ق

ق = ∑ت I (ق) + 22 % م + 87.07 % ص

حيث: م ← تمثل أعباء قسم الإدارة

ص ← تمثل أعباء قسم الصيانة

ق ← تمثل أعباء قسم النقل

ويمكن تمثيل ما سبق في الجدول أدناه:

الجدول رقم (29.IV): يبين تبادل الخدمات بين مختلف الأقسام

مجموع التوزيع الأولي لقسم الإدارة	مجموع التوزيع الأولي لقسم الصيانة	مجموع التوزيع الأولي لقسم النقل
4.77 % ص	%33.33 م	22.22 % م
7 % ق	10 % ق	87.07 % ص
مجموع التوزيع الثانوي لقسم الإدارة	مجموع التوزيع الثانوي لقسم الصيانة	مجموع التوزيع الثانوي لقسم النقل

المصدر: من إعداد الباحث.

وللحصول على قيمة كل من أعباء الأقسام (م، ق، ص)، لابد من حل جملة المعادلات التالية:

م = 784546.84 + 4.77 % ص + 7 % ق

ص = 625.055.52 + 33.33 % م + 10 % ق

ق = 1266959.61 + %22.22 م + 87.07 % ص

ومنه :

م - 0.0477 ص - 0.07 ق = 784546.84

ص - $\frac{1}{3}$ م - 0.1 ق = 625.055.52

ق - $\frac{2}{9}$ م - 0.8707 ص = 1266959.61

نستطيع كتابة هذه الجملة على شكل مصفوفات، كما على النحو التالي:

$$\underbrace{\begin{pmatrix} 1 & -0.0477 & -0.07 \\ -1/3 & 1 & -0.1 \\ -2/9 & -0.8707 & 1 \end{pmatrix}}_{M} \times \underbrace{\begin{pmatrix} \text{م} \\ \text{ص} \\ \text{ق} \end{pmatrix}}_{B} = \underbrace{\begin{pmatrix} 784546.84 \\ 625.055.52 \\ 1266959.61 \end{pmatrix}}_{A}$$

ومنه تصبح :

$$\begin{pmatrix} \text{م} \\ \text{ص} \\ \text{ن} \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} 1 & -0.477 & -0.07 \\ -1/3 & 1 & -0.1 \\ -2/9 & -0.8707 & 1 \end{pmatrix}^{-1} \times \begin{pmatrix} 784546.84 \\ 625.055\ .52 \\ 1266959.61 \end{pmatrix}$$

أي من الشكل : $B = M^{-1} \times A$

بالإستعانة ببرنامج MATLAB تحصلنا على النتائج التالية :

$$M^{-1} = \begin{pmatrix} 1,0614 & 0,1263 & 0,0869 \\ 0,4134 & 1,1446 & 0,1434 \\ 0,5958 & 1,0247 & 1,1442 \end{pmatrix}$$

إذن يكون شعاع أعباء الأقسام يساوي:

$$\begin{pmatrix} \text{م} \\ \text{ص} \\ \text{ق} \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} 1,0614 & 0,1263 & 0,0869 \\ 0,4134 & 1,1446 & 0,1434 \\ 0,5958 & 1,0247 & 1,1442 \end{pmatrix} \times \begin{pmatrix} 78454684 \\ 625.055.52 \\ 126695961 \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} 1.021.835.26 \\ 1.221.419.70 \\ 2.557.524.24 \end{pmatrix}$$

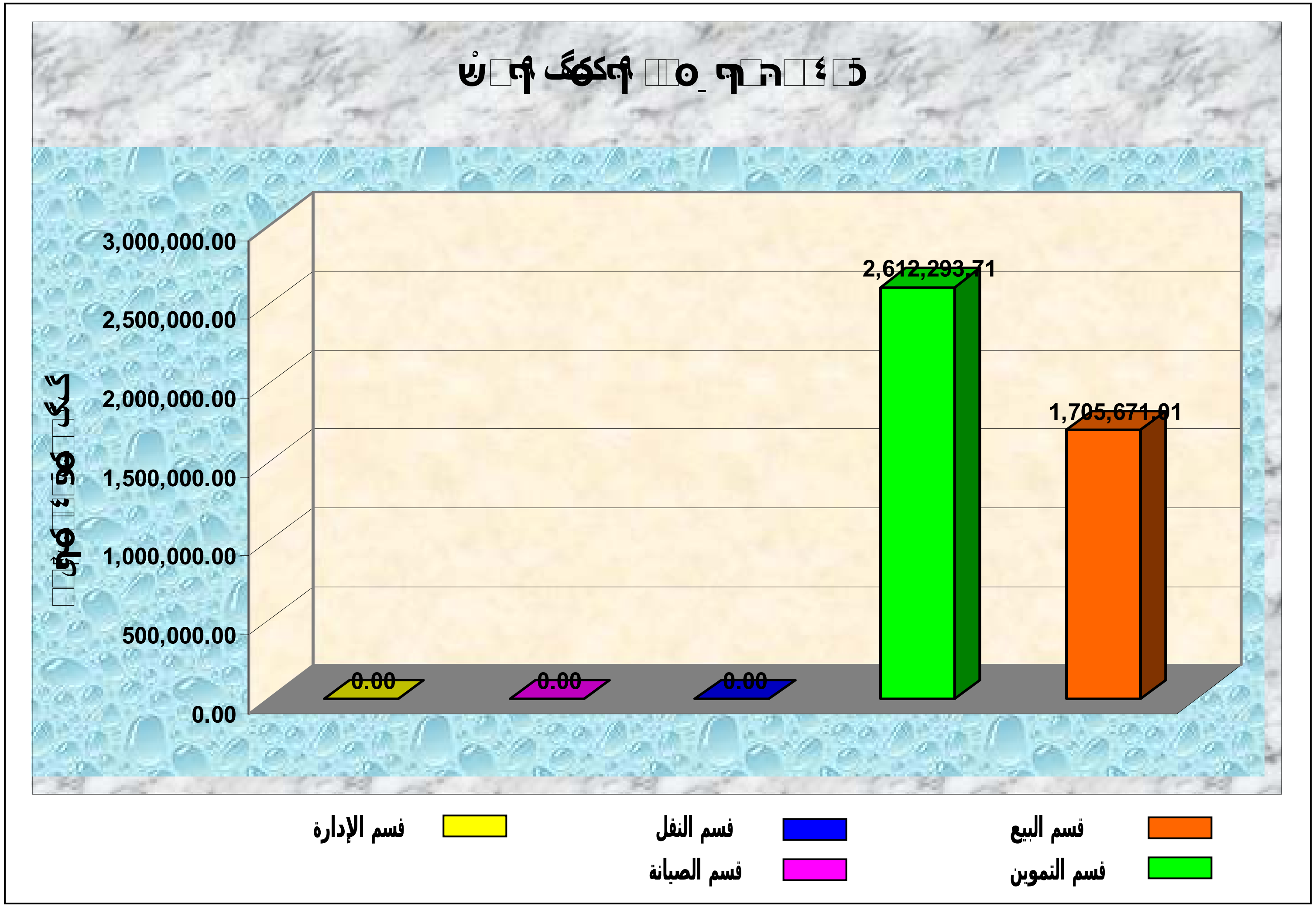
جدول رقم (30.IV): يوضح التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة وتكلفة وحدة العمل بعد تحديد الخدمات المتبادلة.

البيان	المبلغ الموزع	الإدارة	الصيانة	النقل	التموين	البيع
مجموع التوزيع الأولي		784.546.84	625.055.52	1.266.959.61	350.287.73	1.291.115.02
توزيع أعباء الادارة		1.021.835.26	340.611.75	227.074.50	227.074.50	227.074.50
توزيع أعباء الصيانة		58.261.72	1.221.419.70	1.063.490.13	40.062.57	59.605.28
توزيع أعباء النقل		179.026.70	255.752.42	2.557.524.24	1.994.868.91	127.876.21
مجموع التوزيع الثانوي		0,00	0,00	0,00	2.612.293.71	1.705.671.01

المصدر: من إعداد الباحث.

ويمكن تمثيل ما سبق بيانيا وذلك للتوضيح أكثر.

الشكل رقم (IV08.): يبين حصة كل قسم من الأعباء غير المباشرة عند التوزيع الثانوي:



المصدر: من إعداد الباحث اعتماد على أرقام الجدول رقم (30.IV).

وبعد تحديد قيمة الخدمات المتبادلة يمكن إعداد الجدول التالي :

الجدول رقم (31.IV): يوضح التوزيع الثانوي للمجموع الناتج عن عملية التوزيع الأولي للأعباء، واستخراج تكلفة وحدة العمل:

البيان	*المبلغ الموزع*	*أقسام مساعدة*			*أقسام رئيسية*	
		الإدارة	الصيانة	النقل	التموين	البيع
مجموع التوزيع الأولي I		784.546.84	625.055.52	1.266.959.61	350.287.73	1.291.115.02
* توزيع أعباء الإدارة		1.021.835.26	340.611.75	227.074.50	227.074.50	227.074.50
* توزيع أعباء الصيانة		58.261.72	1.221.419.70	1.063.490.13	40.062.57	59.605.28
* توزيع أعباء النقل		179.026.70	225.752.42	2.557.524.24	1.994.868.91	127.876.21
مجموع التوزيع الثانوي		0.00	0.00	0.00	2.612.293.71	1.705.671.01
نوع وحدة العمل					100 دج وحدة مشتراة	100 دج وحدة مباعة
القيمة الاجمالية					44715707.10	69032174.24
عدد وحدات القياس					447157.071	690.321.74
تكلفة وحدة القياس					5,842004689	2,470834844

المصدر : من إعداد الباحث

3.نموذج عن حساب التكاليف واستخراج سعر التكلفة وسعر البيع لنوع جرار6807 : (Tracteur Simple)

1.3.استخراج سعر التكلفة لنوع جرار6807(Tracteur Simple):

إن التمكن من الوصول إلى وضع الجدول السابق رقم (31.IV)، سيمكن المؤسسة من الوصول إلى توزيع الأعباء غير المباشرة بصفة مباشرة بالنسبة لكل قسم، مما سيجعل سلعة محملة فعلا بما تكبدته من تكاليف مباشرة وغير مباشرة، وهذا ما سيؤدي إلى التعبير الحقيقي عن التكاليف.

بذا نكون قد تخلصنا من أخطاء الطريقة المستعملة من طرف المؤسسة، وبالتالي يمكننا الاقتراب أكثر من سعر التكلفة الحقيقي، والذي يمكن استخراجه وحسابه كما يلي:

جدول رقم (32.IV): يوضح استخراج سعر التكلفة لنوع جرار (Tracteur Simple):

البيـــان	المبالغ
الأعباء المباشرة * سعر الشراء. (01 جرار) ×1.035.498.00دج	1.035.498.00دج
الأعباء غير المباشرة * مصاريف قسم التموين (100/1.035.498.00)×5,842004689دج * مصاريف قسم البيع (100/1.035.498.00)×2,470834844دج	60.493.84دج 25.585.45دج
سعر التكلفة	**1.121.577.29دج**

المصدر: من إعداد الباحث وذلك بتطبيق ما عرض في الجانب النظري حول سعر التكلفة.

2.3.تحديد سعر البيع:

1.2.3.مساهمة حساب التكاليف وسعر التكلفة في قرار التسعير: بعد تحميل كل المصاريف المرتبطة بالسلع، وحساب مختلف التكاليف، نكون أمام مخرجات المحاسبة التحليلية والمتمثلة في المعلومة الخاصة بالتكاليف. وهنا تجدر الإشارة إلى أنه في مجال اتخاذ القرار، يعتبر وجود الأرقام والتحاليل أمرا ضروريا فالكثير من القرارات لا يكفي لاتخاذها الدراسات والأبحاث الخاصة بالمحيطين الداخلي أو المحيط الخارجي للمؤسسة، بل من الضروري الاستناد في ذلك على معلومات على شكل حسابات وأرقام تخص عدة جوانب يمكن استعمالها للتأكيد على صحة القرار.

إذن فالمعلومة الخاصة بالمحاسبة التحليلية كفيلة بسد حاجات أكثر من جهة وبغرض تحقيق ما يلي:

- تحديد سعر بيع السلع انطلاقا من سعر التكلفة المحقق؛
- التخلي على بعض السلع ذات التكاليف المرتفعة والمردودية الضعيفة؛

- مراقبة فعالية أقسام العمل، وحتى فعالية المؤسسة ككل ومنه تحديد المسؤوليات؛

- معرفة السلع الأكثر مساهمة في تحقيق الأرباح، وكذلك السلع المتسببة في تخفيض النتيجة أو في انحدارها نحو الخسارة.

2.2.3. مسؤولية اتخاذ قرارات التسعير في المؤسسة: تقع مسؤولية اتخاذ القرارات التسعيرية على جهات داخلية، فعلى مستوى مديرية الدراسات والبرمجة سيتم اختيار استراتيجية السعر التي تراها مناسبة أكثر لتحقيق السياسة السعرية للمؤسسة، ومن جهتها تتكفل المصلحة التجارية على مستوى المؤسسة بتطبيق هذه الاستراتيجيات وفقا للظروف والمستجدات، وانطلاقا من مجموعة المعلومات المتحصل عليها من مختلف المصالح الداخلية (مصلحة المحاسبة، مصلحة البرمجة...الخ)، وحتى من خارج المؤسسة سيتم التسعير.

3.2.3. تقييم طريقة التسعير المعتمدة حاليا بالمؤسسة:

- تعتبر طريقة التسعير المطبقة تقليدية، نظرا لخلوها من أي أساس علمي، وهذا ما تستشفه من خلال غياب استعمال طرق علمية لحساب التكاليف، مما قد يترتب عنه تحمل المؤسسة لخسائر سوء الحساب أو أيضا المبالغة في الأسعار؛

- غياب المبادئ التسويقية، وما يؤكد ذلك هو غياب الفصل في أساليب معالجة الأسعار حسب كل حالة، ففي حين يستلزم تحليل السلع من حيث تكاليفها يجب أن نحللها أيضا من حيث علاقتها ببعضها البعض، حيث أن تسعير السلع المنفصلة يتم بصفة منفصلة، أما إذا كانت السلع بديلة أي يمكن ان تعوض إحداها الأخرى فهنا يجب أن نأخذ بعين الاعتبار المنافسة الداخلية والخارجية، كما يترتب على متخذ القرار التركيز على السلع الأكثر مساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة، وسيختلف القرار التسعيري إذا ما تعلق الأمر بسلع مكملة...

4.2.3.استخراج سعر البيع لنوع جرار6807(Tracteur Simple): تقوم المؤسسة بتسعير منتجاتا انطلاقا من سعر تكلفتها مضافا إليه هامش ربح محدد مسبقا، وذلك بأخذ بعين الاعتبار السلع ووضعيتها في السوق ومن هنا يمكننا التمييز بين نوعين من السلع:

- سلع احتكارية (غير معرضة للمنافسة)؛
- سلع تنافسية (معرضة للمنافسة في السوق).

- السلع الاحتكارية: بالنسبة لهذه السلع غير المعرضة للمنافسة في السوق، فإن الأسعار التي تضعها المؤسسة بعيدة كل البعد عن الأخذ بعين الاعتبار أية عوامل ما عدا الأهداف العامة، حيث أننا وجدنا أنا تعتمد في تسعيرها على إضافة هامش ربح مناسب عادة ما يمثل نسبة من سعر التكلفة، وبذلك نكون امام سعر البيع خارج الرسم، وبعد إضافة الرسم على القيمة المضافة ستصل إلى تحديد سعر البيع النهائي.

- السلع التنافسية: في حالة السلع التي تلقى منافسين لها في السوق فإنه تحديد أسعارها لا يخضع فقط للسياسة التسعيرية العامة وإنما يخضع أيضا لعوامل عدة بداية بتكاليفها التي ستوفرها المصلحة المحاسبية إلى غاية

مختلف دراسات السوق التي تمكنها من معرفة السعر السائد فيه مثل السلع البديلة وأسعارها، حجم تغطية الطلب، وفي غالب الاحيان يطبق هامش ربح أقل من الهامش المطبق في السلع الاحتكارية، وفي بعض الحالات تكتفي المؤسسة بسعر مساوي للتكاليف إن لم نقل بسعر أقل ومن هناك تحقيق الخسارة.

ومنه يمكن تحديد سعر البيع لنوع جرار6807(Tracteur Simple) :

جدول رقم (IV.33)**: يوضح استخراج سعر البيع لنوع** (Tracteur Simple):

سعر التكلفة	1121.577.29دج
* هامش الربح = (04%) * سعر البيع خارج الرسوم (HT): * الرسم على القيمة المضافة TVA (17%).	44.863.09دج 1.166.440.38دج 198.294.86دج
سعر البيع بكل الرسوم (TTC) .	1.364.735.24دج

المصدر: من إعداد الباحث وذلك بالاعتماد على سعر التكلفة المتحصل عليه في الجدول رقم (IV.41)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن هناك تضخم في التكاليف غير المباشرة التي تحمل على السلع وهذا راجع إلى صغر حجم دوران المبيعات، مع العلم أن الأعباء الحالية التي تتحملها المؤسسة (عمال، نقل، صيانة، إدارة،اهتلاكات....الخ) مبنية على حجم نشاط أكبر بكثير من النشاط الحالي للمؤسسة، وعليه يجب على المؤسسة البحث عن فرص بيع أكبر أو تكييف الأعباء مع حجم النشاط الحالي للمؤسسة، وإلا هذا الوضع الحالي يؤول با لزاما إلى تحمل ديون وبالتالي الخروج من السوق لا محالة، ولا سيما في سوق المنافسة وفي ظل المتغيرات الدولية الحالية.

ونشير في الأخير إلى أن النتيجة المتوصل إليها، وهي أن اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية تعتبر نقطة إيجابية خاصة إذا ما تعلق الامر بتسعير السلع الاحتكارية، إلا أن في تسعير باقي السلع فمن الأفضل استعمال مقياس قصير الأجل، وحسب ما عرفناه عن مبادئ طريقة التكلفة المتغيرة فهي كفيلة بذلك، بشرط أن لا ينخفض السعر المحدد عن قيمة التكلفة المتغيرة هذا من جهة ومن جهة اخرى ضرورة العمل من أجل الوصول إلى حجم معين من المبيعات يكفي لتغطية الأعباء الثابتة مع تحقيق ربح معتبر، وهذا ما سيحققه لها التسويق.

خلاصة الفصل الرابع

ما يمكن قوله في نهاية هذا الفصل هو أن الواقع المعاش في المؤسسة والمتعلق بجانب العمل المحاسبي الذي أتيحت لنا فرصة التقرب منه، يعبر عن حقيقة - 145- في التشبث الدائم بالفكر القديم، مما جعل من المحاسبة إجراءات روتينية تتمثل في القيام بعمليات تسجيل الممتلكات والمستحقات للوقوف على قيمتها في أي وقت دون محاولة البحث عن تطوير هذا النوع من الممارسات وعدم الاكتراث لوظائفها الحديثة كالاتصال مثلا.

كما التمسنا أيضا عدم معرفة أغلب الموظفين والمسيرين للمحاسبة التحليلية، وإن كانت المعرفة متوفرة عند القليل منهم فهي مرفقة بنقص الوعي بما تحمله هذه الأخيرة من نقاط إيجابية لصالح تحسين التسيير والرفع من مصداقية القرار.

ودائما في إطار النقائص التي وجدناها نذكر ما يلي:

- عدم مواكبة التطور التكنولوجي، ويتجلى ذلك في أبسط الأعمال حيث لا تزال الاجراءات المحاسبية تتم يدويا؛
- الغياب الواضح للاستراتيجية التسعيرية، حيث أن أسعار البيع المطبقة بعيدة عن الأهداف العامة؛
- غياب مصلحة تسويقية، والذي سيسمح وجودها بتحسين مداخيل المؤسسة.

وبالتالي ما يمكن قوله في الأخير عن طريقة حساب سعر التكلفة ومن هناك سعر البيع هو أنها فرصة ضائعة تتحملها المؤسسة، وما الأرباح التي تحققها بدليل على نجاح التسيير بها.

الخـــــاتمـــــــــة

على غرار باقي دول العالم يتحتم على الجزائر الدخول في إطار ما يسمى بالعولمة الاقتصادية التي مهد لها إقتصاد السوق، ودخول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في هذا الاطار، وعلى النحو الذي توجد عليه حاليا غير كفيل بتمكينها من مواجهة المنافسة القوية التي تفرضها عليها المؤسسات الحديثة، والتي ستجدها أمامها كمنافس قوي في السوق العالمية، سواء من حيث نوعية المنتجات وجودتا أو من حيث الاسعار، ولهذا أصبح من الضروري التطلع إلى رفع مستوى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمستوى المؤسسة العالمية، وذلك بالبحث عن طرق أنجع، فبعد أن أثبتت إعادة الهيكلة والخوصصة فشلهما في إيجاد الحل النهائي، ظهرت إلزامية النظر في الجانب التسييري للمؤسسة، والذي تعتبر المحاسبة التحليلية أحد أدواته كونا تساهم في إتخاذ أهم القرارات في المؤسسة, فهي كفيلة بكشف النقائص والإختلالات الخاصة بالتسعير وذلك عن طريق معالجتها للتكاليف وتحليلها لنصل إلى معرفة الإنحرافات التي تعمل على تشخيص وضعيتها ومن ثم العمل على تحسين الأداء وزيادة الفعالية, وعليه أصبح إعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية إحدى أهم الطرق في تحليل الأعباء وتوجيه السياسة التسعيرية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

وانطلاقا من ذلك قمنا بإسقاط الموضوع على إحدى المؤسسات العمومية الإقتصادية الجزائرية المتمثلة في مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة, لنلخص في الأخير إلى جملة من النتائج التي من خلالها يمكن تأكيد صحة أو خطأ الفرضيات, ومن ثم الإجابة على إشكالية الموضوع.

1. نتائج إختبار الفروض.

1.1.تتمثل الفرضية الأولى في أن المؤسسة الإقتصادية في حاجة ماسة إلى إستخدام طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية في ظل الإنفتاح نحو إقتصاد السوق وتحديات العولمة, وهذا ما تم تأكيده في الجانب النظري حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

- إن غياب محاسبة التسيير في المؤسسة الجزائرية، يعود إلى عدة اعتبارات أهمها، طبيعة الدور الذي أوكل به للمؤسسة الجزائرية في ظل التوجهات الاشتراكية إذ تمثل في اشباع حاجات المجتمع اللامتناهية، بمقابل كانت تحدده الإدارة المركزية عوض اعتبارها مركزا لخلق الثروة وتحقيق الربح تماشيا مع دور المؤسسة الطبيعي، لذلك فإن دراسة وتحليل التكاليف كان أمر عديم الجدوى، ويضاف إلى ما سبق طبيعة تفكير المسيرين المتولد عن تلك الفترة لم يساهم في إبراز أهمية محاسبة التسيير كأداة ضرورية وحتمية لتسيير المؤسسة، حتى مشروع المحاسبة التحليلية الذي تمت صياغته لم يرى النور إلى يومنا هذا، وهو ما يؤكد تقاعس أصحاب المهنة في الجزائر عن القيام بدورهم والمتمثل في التفكير والبحث المستمر عن حلول للمشاكل المرتبطة بنمو المؤسسات بالمنافسة الوطنية والمنافسة الدولية وظهور باستمرار التقنيات والنظريات المالية، لأنه بإظهار هذا الدور وتفعيله تكتسي المحاسبة بالنظر إلى كل مستعمليها صبغة الإدارة الأساسية.

- عدم إدراك مفهوم المحاسبة التحليلية بشكل صحيح وكامل، بدرجة أن معظم المسؤولين عن المؤسسات يعتقدون أن المحاسبة التحليلية في الواقع ما هي إلا وسيلة لحساب سعر التكلفة، وهذا ما يطلق عليه بعدم إنتشار الوعي التكاليفي، لأن المحاسبة التحليلية في الواقع تعدت ذلك وأصبحت من أدوات التخطيط والتسيير والرقابة التي تؤدي إلى قياس النتائج وتحليلها وتبيان مدى ما حقق من السياسة المسطرة وكذا التعرف على نقاط القوة والضعف في المؤسسة قصد اتخاذ القرارت المناسبة.

- تشكل المحاسبة التحليلية بعدا إستراتيجيا للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية, وذلك من حيث إستخدامها في المجال التسعيري وما يتطلبه من ضبط وترشيد للتكاليف خاصة في ظل ظروف المنافسة والتكتلات الإقتصادية؛

- إن الحاجة إلى تطبيق تقنية المحاسبة التحليلية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية في الوقت الراهن يعود بالدرجة الأولى إلى التطور الذي تعرفه هذه الأخيرة في أدوات التسيير, فالمحاسبة التحليلية كونها نظام إعلامي وتسييري تعمل على تأهيل المؤسسات إقتصاديا وماليا وفنيا خاصة في ظل ظروف إقتصاد السوق و صور المنافسة والتكامل؛

- إن تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة كواحدة من طرق المحاسبة التحليلية تسمح من معرفة الخلل في مراكز المسؤولية ومن ثم محاولة تصحيحه بهدف تحسين الأداء وزيادة الفعالية, وذلك نظرا لطبيعتها التحليلية في حساب التكاليف؛

وهذا ما تم إثباته كذلك في مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة, كونها في حاجة ماسة إلى إستخدام طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية, حيث أنه تم التنازل عنها إلى صالح الأجراء نتيجة الإصلاحات الإقتصادية في الجزائر, هذه الأخيرة التي فرضت ضرورة التغيير وتطوير النظم الداخلية للمؤسسة من خلال العمل على ضبط وترشيد التكاليف, إلى جانب ذلك طبيعة النشاط التجاري للمؤسسة الذي معظم تكاليفه غير مباشرة, فلقد وجدنا من خلال عرض الطريقة المتبعة حاليا بالمؤسسة أنها لا تعتمد على نظام المحاسبة التحليلية لحساب سعر التكلفة وسعر البيع وهذا ما يؤدي إلى القرارات المظللة.

2.1.وقد تم إثبات الفرضية الثانية – في الجانب النظري – والتي تتمثل في أن المحاسبة التحليلية تعد الأداة الكاشفة للوضعيات التفصيلية للمؤسسة الإقتصادية لما توفره من طرق وتقنيات تحليلية, وإمكانية إعتمادها على معايير تقنية ومحاسبية, وهذا ما يؤهلها إلى أن تكون أداة رقابية لمختلف العناصر المكونة للمؤسسة, حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

- تعتبر المحاسبة التحليلية مصدر معلومات متعدد المداخل من خلال تعدد الطرق, فكل طريقة يمكن أن توفر معلومات بشكل مغاير بقصد التحليل والكشف عن مختلف الجوانب التي تؤثر في مسار التكاليف والتوجهات الخاصة بنشاط المؤسسة الإقتصادية, كونها تعتمد على معايير تقنية ومحاسبية وهذا ما أهلها إلى أن تكون أداة إدارية ورقابية لمختلف نشاطات المؤسسة.

- إن نجاح المؤسسة الإقتصادية في التحكم في تكاليفها ومن ثم أسعارها مرتبط بإنطلاق المؤسسة من نقطة تحديد التكاليف, هذه الأخيرة التي أوجدت لها المحاسبة التحليلية مجموعة من الطرق تسد بعضها عجز الأخرى وعليه فالوصول إلى نتائج موضوعية من خلال هذه الطرق يتوقف على الجدية في التطبيق وحسن إستغلال المعلومات المتوفرة, وكذا الهيكل التنظيمي الملائم؛

- تعتبر أساليب المحاسبة التحليلية هي بمثابة أدوات أخذ القرارات فيما يخص التسيير الخاص بالمؤسسة, نتيجة التحليل المحاسبي وفقا لطرقها, إذ أن استخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات يعتبر عملا بسيطا ومعقدا في آن واحد، فالمحاسبة التحليلية بسيطة في استعمالها لكن القرار صعب في اتخاذه نتيجة لعدد من العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة فيه.

- تحديد المسؤوليات عن طريق مراكز التحليل لا يكفي لمراقبة وتقليص التكاليف لعدم إمكانية التعرف على مسبب التكاليف الحقيقي, وهذا راجع لوجود تكاليف غير قابلة للمراقبة على مستوى معين من المسؤولية من جهة, ومن جهة أخرى تدخل الأهداف الشخصية للمسؤولين والموازية لأهداف تقليص التكاليف, وبالتالي تحميل المسؤولية لا يؤدي بالضرورة إلى تقليص التكاليف, ولهذا يجب التحول إلى النشاط كمركز ثقل لنظام محاسبة التسيير بدف تقليص التكاليف؛

- يساعد نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة(ABC) على توفير قاعدة بيانات تساعد المستويات الإدارية العليا في عملية إتخاذ القرارات, حيث إن النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف لا يوفر تفاصيل دقيقة عن تكلفة كل نشاط, بالإضافة إلى أنه يعتمد على مبادئ في توزيع التكاليف من الصعب على الإدارة العليا أن تتقبلها, وعليه جاء نظام الـ(ABC) لتوفير بيانات ومعلومات عن كل نشاط, مما يؤدي إلى تنشيط المعلومات وتقريبها للواقع العملي لمتخذي القرارات؛

أما من خلال تتبعنا وتقييمنا لطريقة حساب سعر التكلفة, ومنه تحديد سعر البيع في مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة، توصلنا إلى عدة نتائج نورد أهمها فيما يلي:

- إدراج التكاليف غير المباشرة التي تحملتها المؤسسة نتيجة نشاطها ضمن سعر التكلفة، والاكتفاء بتحميلها من خلال هوامش ربح تتراوح بين **10%** و**30%** من سعر التكلفة، وهذا ما يؤدي إلى عدم تحميل المنتوجات المباعة بنصيبها الحقيقي من التكاليف إما بالزيادة أو بالنقصان وهو ما يعود بالسلب على المؤسسة؛
- تحديد سعر التكلفة ومنه إستخراج سعر البيع بواسطة نسب تقديرية، قد لا يمثل واقع التكاليف المنفقة مما يؤدي إلى صعوبة تحرك المؤسسة في السوق لا سيما سوق المنافسة؛
- استحالة تحديد الأقسام أو الفروع التي تمتص قدر كبير من التكاليف، مقابل إنتاجية متوسطة لا تتناسب مع حجم التكاليف المنفقة؛

- كثرة العمليات الحسابية إذ تؤدي بدورها إلى زيادة احتمال الوقوع في الخطأ أو الخلط بين النسب في بعض الأحيان؛
- صعوبة تحديد النتيجة لكل منتوج على حدى؛

3.1.أما بالنسبة للفرضية الأخيرة والمتمثلة في إن نجاح طرق المحاسبة التحليلية بصفة عامة وطريقة الأقسام المتجانسة بصفة خاصة في اتخاذ قرار التسعير في المؤسسة مرتبط بالسوق وظروفه من جهة, وبالشروط الداخلية لنشاط المؤسسة من خلال تحديد سعر التكلفة من جهة أخرى, حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

- إن المحاسبة التحليلية تمثل بنك معلومات وأداة لإتخاذ القرارات المتعلقة بالتكاليف الانتاجية والخدمية ومن أهم القرارات التي يمكن اتخاذها بواسطة التكاليف نجد قرار التسعير إذ يتم تحديد سعر البيع على أساس سعر التكلفة ومنه تتحدد استمرارية نشاط المؤسسة أو توقفها، فالتحكم في التكلفة معناه التحكم في السعر، والتحكم في السعر معناه التحكم في المنافسة والتحكم في المنافسة معناه التحكم في السوق بمستوى عال من المرونة.
- يعتبر السعر محصلة تفاعل مجموعة متضادة تتباين بين أهداف المؤسسة وظروف السوق كقيود تقديرية وكذلك بين التكلفة وأسعار المنافسين كقيود دقيقة؛
- إن نجاح طريقة الأقسام المتجانسة في اتخاذ قرار التسعير في المؤسسة مرتبط بمدى تدنية سعر التكلفة من جهة والتحكم في ظروف السوق والمنافسة من جهة أخرى، فالتحكم في آليات السوق وتوفير الشروط الداخلية لنشاط المؤسسة من شأنها تدنية أسعار المنتجات وخلق التنافس والتحكم فيه، وبالتالي تحديد طرق تسعيرية مناسبة تعمل على توفير معلومات محاسبية خاصة بالتكاليف.
- يلعب نظام معلومات المحاسبة التحليلية دورا رئيسيا في عملية تحديد أسعار المنتجات، فرغم تعدد الطرق التسعيرية فإن المعلومة المحاسبية الخاصة بالتكاليف تبقى دائما ذات اهمية كبيرة في اتخاذ قرار التسعير في المؤسسة.

فمن خلال تقييمنا لطريقة تحديد سعر البيع في مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة وجدنا أن المؤسسة تعاني من عدم ضبط سياسة التسعير, وإنما يحدد السعر بناءا على الهوامش المحددة في القوانين في ظل حرية الأسواق, وهذا ما يحتم على المؤسسة ضبط سياسات وإستراتيجيات لتحقيق أهدافها من خلال التحكم في تكاليفها والإستغلال الأمثل لطاقتها.

ومما سبق يمكن الإجابة على الإشكالية المطروحة والتي تتمثل في **هل يمكن إعتماد طريقة الأقسام المتجانسة كواحدة من طرق المحاسبة التحليلية** في **تحليل الأعباء لتوجيه السياسة السعرية** في **المؤسسة الجزائرية؟**

إن الإصلاحات الإقتصادية التي عرفتها المؤسسة العمومية الإقتصادية ألزمت هذه الأخيرة إستراتيجية التأهيل وذلك بإعادة النظر في جانبها التسييري من خلال إدخال أنجع الطرق والتقنيات التسييرية والتي تعتبر

المحاسبة التحليلية إحدى أهمها, لكونا تساهم في إتخاذ أهم القرارات في المؤسسة, وهي كذلك من أهم الوسائل التي تستخدم لتحسين فعالية ونجاعة المؤسسة, فطريقة الأقسام المتجانسة كواحدة من طرق المحاسبة التحليلية تسمح للمؤسسة بتحليل الأعباء بدف حساب سعر التكلفة ومن ثم توجيه السياسة السعرية فيها ذلك أن قرار التسعير في المؤسسة يتأثر بمجموعة من الظروف والعوامل الداخلية والخارجية على حد سواء وذلك لدور قرار السعر على ربحية المؤسسة مقارنة بظروف السوق والسعر السائد فيه, وبالتالي بقائها وإستمرارها في ظل ظروف المنافسة وتوجهات الربحية.

2.توصيات الدراسة.

بدف إكساب البحث فائدة أكثر وبناء على ما تقدم من نتائج, يمكن إجمال بعض التوصيات التي نرى ضرورة العمل با مستقبلا وذلك على مستويين:

- **على المستوى العام:**

- اتخاذ قرار إلزامية تطبيق المحاسبة التحليلية لما تقدمه من أهداف على مستوى المؤسسة أو على المستوى الكلي، لأن غياب هذا الطابع الإلزامي لاستعمال نظام المحاسبة التحليلية، ولهذا يجب النظر في إرساء مرسوم قانوني يجعل من المحاسبة التحليلية إجبارية؛

- من أجل تحقيق التطبيق الجيد للمحاسبة التحليلية يجب نشر الوعي التكاليفي, وتوعية المسؤولين في المؤسسة بالدور الحقيقي للمعلومة الناتجة عنها وفي مجال عملهم، إذا ما تم استعمال تقنياتا بجدية وكذا التحديد للمتعاملين معها، وهذا من أجل ضمان مصادر بيانات؛

- التنسيق بين جميع الأطراف الفاعلة في اتخاذ القرار لتحديد الفرص الممكنة الظاهرة والكامنة التي يجب اكتشافها والعمل على استغلالها فيما يحقق التحسن المستمر؛

- ضرورة إشراك القائمين بشؤون المحاسبة في عملية تحديد أسعار البيع, نظرا لمعرفتهم أكثر من غيرهم للتكاليف، مما يؤهلم لإعطاء إقتراحات مناسبة أكثر سواء للضغط على التكاليف أو حتى في استرجاعها كاملة مع تحقيق الأرباح؛

- تحديث نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية بالاعتماد على الطرق الجديدة مثلا المحاسبة المستندة للنشاط (ABC)؛

- تأهيل المؤسسات العمومية الإقتصادية ماليا وإقتصاديا وفنيا وبشريا وتسويقيا, بما يسمح بالبدء بشكل سليم طبقا للمتطلبات التنافسية؛

- ينبغي ضرورة القيام ببعض الإجراءات من أجل تأهيل الإقتصاد الوطني مثل:
  - إصلاح النظام المالي والمصرفي والجبائي؛

- إصلاح القانون التجاري وتطوير الأنظمة المحاسبية؛
- الإسراع في منح المؤسسات الإقتصادية شهادة الجودة الشاملة.

- وضع حد لظاهرة تضخم القوانين والقرارات وتعدد جهات الإختصاص, والأخذ بالميكانيزمات الإقتصادية التي تحكمها قوانين السوق.

- **على مستوى المؤسسة:**

- إنشاء فرع للمحاسبة التحليلية مستقل بدوره عن فرع المحاسبة العامة بحيث تسند إليه مهمة جمع البيانات المحاسبية اللازمة، من خلال خطة عمل يسير عليها، تبين بوضوح علاقته مع الأقسام الأخرى وطبيعة البيانات التي على هذه الأخيرة توفيرها، وفي وقتها المناسب، كما نشير إلى ضرورة إشراك هذا الفرع في عملية تحديد أسعار البيع؛

- تكييف معطيات المحاسبة العامة المعدة كل سنة وفق ما تتطلبه المحاسبة التحليلية؛

- وضع النظم الداخلية التي تمكن المؤسسات الإقتصادية من العمل طبقا لتوجهات الربحية؛

- توظيف أو تكوين مختصين مؤهلين في المحاسبة التحليلية, أو ضمان تأهيل علمي للمحاسبين الموجودين بالمؤسسة في هذا الميدان؛

- إدخال آلية الاعلام الآلي في القيام بالمعالجة المحاسبية للمعطيات, مما يوفر الكثير من الجهد وكذا التقليل من احتمالات الوقوع في الخطأ؛

- ضرورة تحديد مسؤولية كل قسم على مستوى المؤسسة إجراء من شأنه أن يساعد على تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة وذلك من خلال تفادي تداخل مسؤوليات ومهام الأقسام؛

- استبعاد المواد والمبيعات التي لم تحقق من خلالها المؤسسة أرباح؛

- خلق تناسب بين إمكانيات المؤسسة من طاقة متاحة (اهتلاكات مباني، عمال، نقل...الخ) وحركية نشاط مبيعاتا أي يجب عليها تفعيل السوق من أجل تخفيض التكاليف الثابتة؛

- تعديل بعض الوثائق المستعملة، وفق ما تتطلبه طبيعة هذه النظام وتتمثل هذه العملية:

- تعديل في شكل سند الخروج (Bon De Sortée) ليشمل بالإضافة إلى المعطيات القديمة خانة جديدة تحمل إسم القسم الذي تحمل التكلفة؛

- تعديل الأمر بالمهمة (L'ordre De Mission) لتشمل بالإضافة إلى المأمور بالمهمة القسم المحاسبي الذي ينتمي إليه؛

- إدراج أسماء الأقسام التي تم التأمين على تجهيزاتا في عقد التأمين، وكذلك العمال المؤمن عليهم – التأمين على المسؤولية المدنية مثلا- حتى تتحمل الأقسام المعنية نصيبها الحقيقي من أقساط التأمين المدفوعة.

3.آفاق ونقاط بحثية مستقبلية.

وفي النهاية, نجد أن البحث مازال مفتوحا بكل الجوانب المختلفة للموضوع, لذلك يبقى البحث في مجالاته خصبا, وبذلك نختتم دراستنا ببعض النقاط البحثية التي نأمل أن تكون دراسات في المستقبل على النحو التالي:

- دور التقنيات المختلفة في التسيير في إطار تأهيل المؤسسات العمومية الإقتصادية الجزائرية؛
- دور نظام المحاسبة التحليلية كنظام معلومات تسيير في المؤسسة؛
- دور وأهمية عملية التسعير في ظروف إقتصاد السوق؛
- نحو تحديد معايير لتدنئة سعر التكلفة في ظل ظروف المنافسة؛
- تقييم آثار ومعوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة(ABC) في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية؛
- دور وأهمية إستعمال التقنيات الكمية في تدنئة التكاليف؛
- تكاليف الظل كميزة تنافسية في إستراتيجية التكلفة؛
- أثر تدنئة التكاليف على تفعيل نظام محاسبة التسيير في المؤسسة؛
- إقتصاديات الحجم وعلاقتها بقرار التسعير في المؤسسة؛
- أثر الإندماج والشراكة على السلوك المحاسبي للمؤسسة الإقتصادية.

المراجـع

المراجــع بالعربيــة :

I- الكتب :

-01 أبو قحف عبد السلام: **مبادئ التسويق**, الدار الجامعية, الإسكندرية, مصر, 2005/2004.

-02 الجبالي محمد علي, السامرائي قصي: **محاسبة التكاليف**, دار وائل للنشر, عمان, الأردن, 2000.

-03 الجزار محمد: **محاسبة التكاليف**, مكتبة عين شمس, القاهرة, 1970.

-04 الحاج طارق وآخرون: **التسويق من المنتج إلى المستهلك**, الطبعة الثانية, دار الصفاء, الأردن, 1997.

-05 الرزق صالح, بن وارد عطالله خليل: **مبادئ محاسبة التكاليف: الإطار النظري والعملي**, دار زهران, الأردن, 1997.

-06 الصحن محمد فريد, السيد إسماعيل محمد: **التسويق**, الدار الجامعية, الإسكندرية, مصر, 2000.

-07 الصحن محمد فريد: **التسويق**, الدار الجامعية, الإسكندرية, مصر, 2001.

-08 الصحن محمد فريد: **التسويق**، دار الجامعة للطبع والنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 1999.

-09 العبدلي.ق, العلاق. ق: **إدارة التسويق**, مكتبة الجامعة الأردنية, عمان, 1999.

-10 أمين عبد العزيز حسن: **التسويق**, دار قباء للطباعة والنشر والتوزيع, القاهرة, مصر, 2001.

-11 أوكيل محمد سعيد وآخرون: استقلالية المؤسسات العمومية والاقتصادية: تسيير القرارات في إطار المنظور النظامي ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.

-12 أوكيل محمد سعيد: **تقنيات المحاسبة التحليلية**, دار الآفاق, الجزائر, دون تاريخ نشر.

-13 بعلي محمد الصغير: **تنظيم القطاع العام في الجزائر**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1992.

-14 بن بلقاسم سفيان, لبيهي حسين: **المحاسبة التحليلية: منهجية حساب سعر التكلفة**, دار الآفاق, الجزائر, دون تاريخ نشر.

-15 بلول محمد بلقاسم: **الجزائر بين الأزمة الاقتصادية والأزمة السياسية**، مطبعة دحلب، الجزائر،1993.

-16 بوتين محمد ، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003

-17 بوشاشي بوعلام: **المنير في المحاسبة التحليلية**, دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع, الجزائر, 2002.

-18 بوكان هانري: **محاسبة التسيير**, ترجمة سقرون أحمد, دار الآفاق, الجزائر, 2003.

-19 بويعقوب عبد الكريم: **المحاسبة التحليلية**, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 1998.

-20 جميل أحمد توفيق: إدارة الأعمال، مدخل وظيفي, دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، بدون تاريخ.

-21 خليل المساعد زكي: **التسويق: المفهوم الشامل**, دار الزهدان, الأردن, 1997.

-22 خليل محمد أحمد ، **محاسبة التكالف في المال الإداري**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 2000.

-23 خليل محمد أحمد: **التكاليف في الوحدات الصناعية**, دار الجامعات, مصر, 1976.

-24 دادي عدون ناصر: **اقتصاد المؤسسة**، دار المحمدية العامة، الجزائر،1998.

-25 دادي عدون ناصر: **المحاسبة التحليلية**, الجزء الأول, دار المحمدية العامة, الجزائر, 1999.

-26 دونالدس واتسن: ترجمة ضياع مجيد، **نظرية السعر واستخدامها**، الاسكندرية، مصر،2000.

-27 راضي محمد سامي: **مبادئ محاسبة التكاليف**, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2003.

-28 رحال علي: **المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق**, مطبعة عمار قرفي, باتنة, الجزائر, دون تاريخ نشر.

-29 رحال علي: **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 1999.

-30 سامونا نجيب أنطوان, العزاوي محمد عبد الوهاب: **المحاسبة الإدارية: إتخاذ القرارات**, كلية الإدارة والإقتصاد, بغداد 1979.

-31 شبايكي سعدان: **تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني**, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 2002.

-32 شريف أحمد شريف العاصي: **التسويق**, دار الكتب المصرية, مصر, 2003.

-33 شمعون شمعون: **الرياضيات الإقتصادية**, الطبعة الثانية, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 1998.

-34 صخري عمر: **مبادئ الإقتصاد الجزئي الوحدوي**, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 2001.

-35 ضياء مجيد: النظرية الإقتصادية، **التحليل الإقتصادي الجزئي**, مؤسسة شباب الجامعة, الإسكندرية, مصر, 1999.

-36 طرطار أحمد: **تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة**, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 2002.

-37 عبد المحسن توفيق محمد: **التسويق**, دار النهضة العربية, مصر, 1997.

-38 عرباجي إسماعيل: **اقتصاد المؤسسة**، الطبعة الثانية، دار النشر، بدون سنة، الجزائر.

-39 عطية محمد كمال: **أصول محاسبة التكاليف**, الطبعة الرابعة, دار الجامعات المصرية, الإسكندرية, مصر، 1975.

-40 عطية هاشم أحمد ، محمد محمود عبد ربه محمد: **دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية**، الدار الجامعية، مصر، 2000.

-41 عطية هاشم أحمد: **محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية**, الدار الجامعية, الإسكندرية, مصر, 2000.

-42 غرابية فوزي ، **محاسبة التكاليف: المبادئ، الاجراءات، الرقابة**، منشورات مكتبة النهضة الاسلامية، عمان، الأردن 1979.

-43 مالتونس ديسرج, هيجل لينراي: **المحاسبة الإدارية**, ترجمة أحمد حامد حجاج, دار المريخ للنشر, الرياض, السعودية دون تاريخ نشر.

-44 محب زكي إيمان محمد: **مبادئ الإقتصاد الجزئي**, مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع, الإسكندرية, مصر, 1997.

-45 مرعي عبد الحي وآخرون: **التكاليف**, الدار الجامعية للنشر, الإسكندرية, 1985.

-46 نور أحمد: **في مبادئ المحاسبة المالية**, الدار الجامعية, بيروت, 1996.

-47 واتسن.د ، هولمان. م: **نظرية السعر واستخداماتها**، ترجمة م. ضياء، مؤسسة شباب الجامعة، الأردن، 2000.

II- المجلات :

-48 العلكاوي طلال جيجان: تقييم آثار ومعوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) في البنوك التجارية الأردنية, مجلة البصائر, جامعة البترا الخاصة, المجلد08, العدد01, الأردن, أفريل 2004, ص65-99.

III- المذكرات :

-49 بن بلغيث مداني: **فعالية نظام المعلومات المحا**

الملخص :

يتناول هذا البحث المحاسبة التحليلية بشكل عام وأهميتها في تحسين أداء المؤسسات، والحصول على المعلومات التفصيلية في ظل المستجدات الحديثة من أجل ضمان البقاء والاستمرار.

وكان ذلك من خلال التعريف بالمحاسبة التحليلية وأهدافها ثم استعراض أهم الأنظمة والطرق المستخدمة في تحليل الأعباء وتحديد أسعار التكلفة، وذلك من خلال إيضاح منهجية عملها ثم أخيرا تطرقنا إلى مفهوم السعر وحاولنا ربطه)طريقة الأقسام المتجانسة(وبعدها ركزنا على إحدى هذه الطرق بمخرجات نظام المحاسبة التحليلية.

وفي دراسة الحالة حاولنا تصميم نظام للمحاسبة التحليلية بطريقة الأقسام المتجانسة على **مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير** وذلك باعتبارها واحدة من جل المؤسسات العمومية التي تفتقر لهذه التقنية وكان هذا بدف تحديد سعر التكلفة ومن هناك **(SODIMMA. PH)بورقلة** سعر البيع.

Résumé

Cette recherche à pour objet d'étudier la comptabilité analytique en général, et son rôle dans l'amélioration de la performance des entreprises, et d'acquérir les informations détaillées dans le cadre du développement moderne afin d'assurer la continuité et l'existence.

Nous avons procédés dans cette recherche à la définition de la comptabilité analytique, puis nous avons étudiés les plus importants systèmes et méthodes utilisés dans l'analyse des charges et la détermination des prix de revient, en suite nous nous sommes basés sur l'une desdites méthodes (méthode des sections homogènes) d'après la clarification de la méthodologie de son fonctionnement. Et en fin, nous avons étudiés le concept du prix et nous avons tentés de le lier au système de la comptabilité analytique.

Dans notre étude de cas, nous avons essayés d'appliquer le système de comptabilité analytique à partir des sections homogènes pour l'entreprise de distribution de petit outillage agricole et hydraulique d'Ouargla (SODIMMA.PH) du moment qu'elle représente l'une des entreprises publiques qui devront appliquer cette technique pour pouvoir déterminer le prix de revient et de vente.

Summary

The aim of our research is to study the cost accounting in general and its role in improving the company's performance in addition to the collection of the detailed information within the framework of the modern development in order to ensure the continuity and existence.

In our research we defined cost accounting and we determined its main goals, then we studied the most important systems and methods used in charges analysis and determining the cost price, then we focused on one of theses methods (homogenous sections method) by clarifying the methodology of its function and we tried to link it to the cost accounting system.

In our case study, we attempted to apply the cost accounting system according to the homogenous sections method to the Enterprise of distribution of small agricultural and hydraulic tools of Ouargla (SODIMMA.PH), because it represents one of the main public companies having to implement this technique in order to determine the cost price and the selling price.

Key words

Cost accounting - method of homogenous sections- costs- indirect charges- price- decision.